



**Joana Catarina de  
Jesus Dias**

**Os gastos contabilísticos e a sua dedutibilidade em  
Portugal e Espanha**



**Joana Catarina de  
Jesus Dias**

**Os gastos contabilísticos e a sua dedutibilidade em  
Portugal e Espanha**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Prof. Doutor João Francisco Carvalho de Sousa, Professor Adjunto Convidado do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Dedico este trabalho à minha família e amigos pelo incansável apoio.

## O júri

Presidente

Prof. **Doutora** Graça Maria do Carmo Azevedo

Professora adjunta convidada do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Prof. **Doutor** João Francisco Carvalho de Sousa

Professor adjunto convidado do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Prof. **Dr.** Fernando José Peixinho Araújo Rodrigues

Professor adjunto da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Bragança

## **agradecimentos**

A todos os professores que contribuíram para o meu processo de formação e aprendizagem e para a concretização deste trabalho e em especial ao professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa pelo apoio e disponibilidade demonstrados no acompanhamento desta dissertação.

A toda a minha família e amigos que directa ou indirectamente contribuíram para a formulação deste trabalho.

A todos um grande OBRIGADA!

**palavras-chave**

Contabilidade, fiscalidade, custos contabilísticos, custos fiscais, dedutibilidade, Portugal, Espanha, lucro tributável.

**resumo**

Quer no normativo português, quer no espanhol, nem todos os custos contabilizados são passíveis de serem fiscalmente aceites, se não cumprirem com os requisitos legais de dedutibilidade dos mesmos.

É verdade que o ponto de partida para o apuramento do lucro tributável é o resultado contabilístico determinado com base nas suas regras próprias. Contudo, em ambos os países, a lei fiscal estabelece algumas regras próprias para ajustar aquele resultado ao resultado fiscal, dadas as distintas finalidades que ambas as realidades prosseguem.

Fica no entanto a ideia de que para determinar o conceito de custo dedutível, é importante correlacioná-lo com o conceito de custo contabilístico, atendendo à importância que as normas contabilísticas têm na determinação do lucro tributável no âmbito do imposto sobre as sociedades.

Desta interligação entre a contabilidade e a fiscalidade, importa ter presente que a admissibilidade fiscal dos custos se encontra condicionada pela observância de certos requisitos legais patentes na lei fiscal.

**keywords**

Accounting, taxation, cost accounting, tax costs, deductibility, Portugal, Spain, taxable profit.

**abstract**

Under both the Portuguese and Spanish systems, it is the case that not all previously accounted costs are fiscally reportable if they fail to comply with the legal stipulations regarding their deductibility.

It is true that the starting point for establishing taxable profit is the accounting result, determined on the basis of its own specific rules.

However, in both countries, fiscal law establishes specific rules for reconciling this result with the fiscal result, given the different ends which, in reality, each of these pursues.

The idea remains that, in order to determine the concept of deductible cost, this must be correlated with the concept of accounting cost, taking into account the importance that accounting standards have in determining taxable profit in the context of company taxes.

With this linking of accounting and tax reporting it is important to bear in mind that the fiscal admissibility of costs is subject to the observance of certain legal stipulations contained in tax law.

## ÍNDICE

AGRADECIMENTOS.....	V
RESUMO.....	VI
ABSTRACT.....	VII
INTRODUÇÃO.....	5
CAPÍTULO I – QUE PAPEL ASSUME A CONTABILIDADE NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL EM SEDE DE IRC?.....	7
1 – A ANÁLISE DO CASO PORTUGUÊS.....	7
1.1 - Os MODELOS.....	10
1.1.1 – Modelo de Autonomia ou Separação .....	10
1.1.2 – Modelo de Dependência Total .....	10
1.1.3 – Modelo de Dependência Parcial.....	12
1.2 - RAZÕES PARA A EXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIAS ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE EM SEDE DE APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL.....	14
2 – A ANÁLISE AO CASO ESPANHOL.....	19
2.1 - A RELAÇÃO ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE – O MODELO DE DEPENDÊNCIA PARCIAL.....	19
2.2 - ÁREAS DE DIVERGÊNCIA ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE EM SEDE DE APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL.....	23
2.3 - AS RAZÕES DA DIVERGÊNCIA ENTRE O RESULTADO LIQUIDO DO EXERCÍCIO E O LUCRO TRIBUTÁVEL.....	26
3 - UMA ANÁLISE CRÍTICA.....	26
CAPÍTULO II – A NOÇÃO DE CUSTO CONTABILÍSTICO.....	29
2.1 - A ESTRUTURA CONCEPTUAL E SUA IMPORTÂNCIA NO ÂMBITO DA CONTABILIDADE.....	29
2.2 - A NOÇÃO DE CUSTO/GASTO SEGUNDO VÁRIOS ORGANISMOS NORMALIZADORES.....	32
2.2.1 - Comissão de Normalização Contabilística (CNC) .....	32
2.2.2 - Financial Accounting Standards Board (FASB).....	36
2.2.3 - International Accounting Standard Board (IASB).....	37
2.2.4 - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) .....	40



2.3 - ELEMENTOS INTEGRADORES DA NOÇÃO DE CUSTO CONTABILÍSTICO E SEUS REQUISITOS.....	42
CAPÍTULO III – O RECONHECIMENTO DO CUSTO FISCAL.....	44
1 – O CUSTO FISCAL NO NORMATIVO PORTUGUÊS.....	44
1.1 - NOÇÃO DE CUSTO FISCAL.....	44
1.2 - REQUISITOS LEGAIS E ESPECÍFICOS DE DEDUTIBILIDADE.....	45
1.2.1– Necessidade de Comprovação.....	46
1.2.1.1– O Processo.....	46
1.2.1.2 – Os Pressupostos de natureza formal e os reflexos nas correcções à matéria colectável.....	51
1.2.2 - A Indispensabilidade e a Ligação aos Ganhos sujeitos a Imposto.....	54
1.2.2.1 – Indispensabilidade.....	54
1.2.2.2 – Ligação aos Ganhos sujeitos a Imposto .....	58
2 – O CUSTO FISCAL NO NORMATIVO ESPANHOL.....	61
2.1 - UMA NOÇÃO DE CUSTO.....	61
2.2 - REQUISITOS FISCAIS PARA A DEDUTIBILIDADE DOS CUSTOS.....	63
2.2.1 – O processo de justificação.....	64
2.2.2 – A contabilização do custo .....	66
2.2.3 – A admissibilidade fiscal do custo e a imputação temporal .....	67
2.2.4 – A necessidade do Gasto .....	69
3 – A PROBLEMÁTICA DOS CUSTOS DEDUTÍVEIS E NÃO DEDUTÍVEIS.....	72
3.1 - A ADMISSIBILIDADE DO CUSTO FISCAL.....	72
3.2 - CUSTOS DEDUTÍVEIS VERSUS CUSTOS NÃO DEDUTÍVEIS – SEGUNDO O ENQUADRAMENTO LEGAL PORTUGUÊS.....	73
3.2.1 – Custos que não cumprem os requisitos de dedutibilidade – Análise do artigo 42.º do Código do Imposto sobre Rendimento Pessoas Colectivas .....	75
3.2.1.1 – IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros.....	77
3.2.1.2 – As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal .....	80
3.2.1.3 - Os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu activo .....	82
3.2.1.4 – Os encargos não devidamente documentados.....	83
3.2.1.5 - As multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções .....	84

3.3 - CUSTOS DEDUTÍVEIS VERSUS CUSTOS NÃO DEDUTÍVEIS – SEGUNDO O ENQUADRAMENTO LEGAL ESPANHOL.....	86
3.3.1 – Custos que não cumprem os requisitos de dedutibilidade – Análise do artigo 14.º da <i>Ley Impuesto Sociedades</i> .....	88
3.3.1.1 – A retribuição dos capitais próprios .....	90
3.3.1.2 – A Contabilização do Imposto sobre Sociedades .....	91
3.3.1.3 – As multas e as sanções penais e administrativas.....	91
3.3.1.4 – As perdas incorridas no jogo.....	92
3.3.1.5 – Os donativos e as liberalidades .....	93
CAPÍTULO IV – A EFICIÊNCIA FISCAL EM PORTUGAL E ESPANHA EM SEDE DE IRC.....	95
4.1 - UM CONJUNTO ALARGADO DE CONSTATAÇÕES.....	95
4.2 - A EVOLUÇÃO ECONÓMICA.....	98
4.2.1 – Em Portugal.....	98
4.2.2 – Em Espanha.....	104
4.2.3 – Análise da evolução económica – Comparação entre Portugal e Espanha...	110
4.2.3.1 – Valor do PIB em Portugal e Espanha.....	110
4.2.3.2 – Valor do VAB em Portugal e Espanha.....	111
4.3 - ANÁLISE DA EFICIÊNCIA FISCAL.....	113
4.3.1 – Comparação da taxa de IRC praticada em Portugal e Espanha .....	115
4.3.2 – IRC Cobrado em Portugal e Espanha.....	118
4.4 - Análise da Eficiência Fiscal – Algumas constatações.....	120
CONCLUSÃO.....	125
BIBLIOGRAFIA.....	128

## ÍNDICE DE GRÁFICOS E QUADROS

GRÁFICO N.º 1 – PIB – PORTUGAL .....	100
GRÁFICO N.º 2 – VAB – PORTUGAL.....	101
GRÁFICO N.º 3 – COMPARAÇÃO ENTRE IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÕES – PORTUGAL	102
GRÁFICO N.º 4 – PIB – ESPANHA .....	106
GRÁFICO N.º 5 – VAB – ESPANHA .....	107
GRÁFICO N.º 6 - COMPARAÇÃO ENTRE IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÕES – ESPANHA ..	108
GRÁFICO N.º 7 – COMPARAÇÃO DO PIB – PORTUGAL E ESPANHA .....	110
GRÁFICO N.º 8 – COMPARAÇÃO DO VAB – PORTUGAL E ESPANHA .....	111
GRÁFICO N.º 9 – COMPARAÇÃO DA TAXA DE IRC – PORTUGAL E ESPANHA .....	115
GRÁFICO N.º 10 – COBRANÇA DE IRC – PORTUGAL E ESPANHA .....	118
GRÁFICO N.º 11 – INDICADOR IRC COBRADO/VAB – PORTUGAL.....	121
GRÁFICO N.º 12 – INDICADOR IRC COBRADO/VAB – ESPANHA .....	123
QUADRO N.º 1 – SÍNTESE DA DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL E DO IMPOSTO A PAGAR .....	27
QUADRO N.º 2 – EMPRESAS EXISTENTES - PORTUGAL.....	99
QUADRO N.º 3 - CRESCIMENTO DA BALANÇA COMERCIAL - PORTUGAL (MILHÕES DE EUROS) .....	103
QUADRO N.º 4 – EMPRESAS EXISTENTES - ESPANHA .....	105
QUADRO N.º 5 - CRESCIMENTO DA BALANÇA COMERCIAL - ESPANHA (MILHÕES DE EUROS) .....	109
QUADRO N.º 6 – COMPARAÇÃO DAS TAXAS DE IRC – CANDIDATOS À UE/PORTUGAL 2003 – 2004 .....	116
QUADRO N.º 7 –IRC COBRADO E VAB – PORTUGAL .....	120
QUADRO N.º 8 – INDICADOR IRC COBRADO/VAB – ESPANHA .....	122

## INTRODUÇÃO

Ao considerarmos que a tese tem por título “Os gastos contabilísticos e a sua dedutibilidade em Portugal e Espanha” iremos espelhar e enfatizar ao longo do estudo a importância que os gastos/custos assumem no seio das organizações para o seu normal funcionamento.

O presente trabalho irá ser apresentado em quatro grandes capítulos:

Capítulo I – Que papel assume a contabilidade na determinação do lucro tributável em sede de IRC?

Capítulo II – A noção de custo contabilístico

Capítulo III – O reconhecimento do custo fiscal

Capítulo IV – A eficiência fiscal em Portugal e Espanha em sede de IRC

Numa primeira fase iremos abordar o regime fiscal dos custos e a sua correlação com o Modelo de Dependência Parcial. Neste âmbito iremos expor as razões pelas quais, em Portugal, não foram aceites o Modelo de Dependência Total e o Modelo da Autonomia, e também as razões pela qual se adoptou o Modelo de Dependência Parcial.

No âmbito do modelo seguido iremos apresentar as áreas em que se verificam divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, bem como as razões que motivam essas divergências, deixando claro que face aos vários pontos de divergência existentes, o presente trabalho irá focalizar-se na problemática dos custos.

Dado que o presente trabalho compreende uma comparação com o normativo espanhol, iremos proceder à análise das mesmas matérias no âmbito do referido normativo, seguindo-se a formulação de alguns comentários relacionados com a matéria em análise.

Num segundo capítulo iremos identificar um conjunto de definições iniciais, essenciais para o enquadramento do tema, nomeadamente a noção de custo no âmbito do Direito Comercial para ambos os países. É neste âmbito que iremos identificar os requisitos que constituem os elementos integradores dessa mesma noção, quer no âmbito do normativo português quer no espanhol.

No âmbito do terceiro capítulo irá ser abordada a noção de custo fiscal, seguindo-se a análise detalhada à parte inicial do artigo 23.º do Código Imposto sobre o Rendimento

das Pessoas Colectivas (CIRC), uma vez que é da sua análise pormenorizada que iremos extrair os requisitos que terão que ser observados para se verificar a aceitação fiscal de um custo contabilístico. Após a análise para o normativo nacional procura-se ao nível do normativo espanhol abordar as mesmas temáticas.

Ainda neste âmbito será feita a distinção entre custos dedutíveis e não dedutíveis, sendo enumeradas à luz da lei fiscal própria de cada normativo quais os custos que não cumprem os requisitos para a dedutibilidade. Para tal iremos abordar o artigo 42.º do CIRC e o artigo 14.º da LIS, consoante se trate do normativo português ou do espanhol.

Em capítulo final, e após demonstrado que não existem grandes discrepâncias na forma de tratamento quer dos custos quer da sua admissibilidade irá efectuar-se uma análise da eficiência fiscal para ambos os países. Para tal iremos abordar alguns indicadores que nos permitem concluir da evolução económica verificada em ambos os países para o período temporal de 1997 a 2007, bem como do grau de eficiência fiscal.

# **CAPÍTULO I – QUE PAPEL ASSUME A CONTABILIDADE NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL EM SEDE DE IRC?**

## **1 – A ANÁLISE DO CASO PORTUGUÊS**

Inicialmente e no sentido de enquadrar o tema que pretendemos abordar – os custos e a sua dedutibilidade – importa tecer algumas considerações relativamente ao IRC, uma vez que é sobre ele que nos iremos debruçar. Assim iremos analisar o que se entende por rendimento no âmbito do CIRC, qual a definição de lucro tributável e qual o impacto que a contabilidade assume na determinação do lucro fiscal.

Posteriormente e após a explanação destes conceitos pretendemos de forma sucinta referenciar os modelos de dependência existentes no âmbito do relacionamento entre o resultado contabilístico e a obtenção do lucro tributável. É através deste estudo que iremos concluir que os custos se traduzem numa das áreas de divergência entre a contabilidade e a fiscalidade, concretizada no âmbito do Modelo de Dependência Parcial.

Tal como se refere no preâmbulo do Código do IRC, “*o IRC incide sobre todas as pessoas colectivas de direito público ou privado com sede ou direcção efectiva no território português*”, e incide igualmente sobre as entidades com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede ou direcção efectiva em território português mas que aqui tenham obtido rendimentos, bem como todas as entidades desprovidas de personalidade jurídica com sede ou direcção efectiva em território português, e cujos rendimentos não sejam tributáveis directamente em IRS ou IRC na titularidade das pessoas singulares ou colectivas que as integram. Para além destas, também os Agrupamentos Complementares de Empresas e os Agrupamentos Europeus de Interesses Económicos, estão sujeitas a IRC.

Ao regerem-se pelo CIRC estas entidades estão obrigadas a apurar o lucro tributável de acordo com o exposto naquele código, que desde logo e no seu preâmbulo remete para a aceitação do resultado contabilístico como ponto de partida no apuramento do resultado fiscal, que posteriormente é corrigido por normas extra – contabilísticas por forma a apurar o lucro tributável. O IRC assenta assim no princípio de que a tributação incide

sobre o lucro real relevado na contabilidade, posteriormente corrigido de acordo com as normas fiscais.<sup>1</sup>

No âmbito do presente trabalho, pretendemos centrar o nosso estudo na identificação das regras relativas à determinação do lucro tributável das entidades que exercem a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. Neste âmbito iremos identificar o que se entende por lucro tributável no âmbito do IRC. Assim e de acordo com o art. 17.º n.º 1 do CIRC:

*“O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste código”.*

O conceito de lucro tributável é definido por remissão directa aos preceitos contabilísticos, determinado com base no resultado líquido do exercício posteriormente corrigido pelas normas fiscais. Esta forma de determinação é perfeitamente compreensível assim como a mais ajustada, uma vez que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, determinado em consequência da aplicação das regras contabilísticas.

Para efeitos fiscais, convém salientar que a determinação do lucro tributável concretiza-se pelo conceito de rendimento acrescido que inclui para além dos resultados inerentes às actividades normais da empresa, outras situações não consideradas de carácter normal e habitual nas empresas como é o caso das variações no património líquido, como sejam as mais e menos valias, as indemnizações, os subsídios e as doações, entre outras. Parte-se assim do princípio de que tudo o que faz aumentar o património líquido inicial, é de considerar como rendimento tributável de uma empresa.

Perante esta situação, facilmente se conclui que o CIRC possibilita concretizar as correcções que têm que existir para apuramento do lucro tributável, e devem-se essencialmente às finalidades e interesses distintos que ambas as disciplinas acautelam.

---

<sup>1</sup> IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas [Em linha]. [Consult. 06 Fev. 2009]. Disponível em WWW: [http://guiadoinvestidor.sysvalue.com/mostra\\_faq.php?qual=517&PHPSESSID=2b7ab0d10f7f02](http://guiadoinvestidor.sysvalue.com/mostra_faq.php?qual=517&PHPSESSID=2b7ab0d10f7f02)>.

Assim, a contabilidade como processo visa a aplicação de normas e práticas contabilísticas próprias, de princípios contabilísticos e critérios de valorimetria, visando determinar a situação patrimonial e os resultados das empresas. O resultado contabilístico é assim obtido por obediência a parâmetros e princípios que, independentemente de estarem ou não positivados, não podem ser desconhecidos do legislador fiscal dada a relevância que o referido resultado tem no apuramento do lucro tributável.

Noutra vertente, o Direito Fiscal refugia-se na contabilidade estabelecendo à *posteriori* regras próprias para apuramento do lucro tributável. Quer o Direito Contabilístico quer o Direito Fiscal traduzem-se inicialmente em disciplinas autónomas e independentes, verificando-se posteriormente uma interligação entre ambas motivada pela adopção e concretização do Modelo de Dependência Parcial.

Os custos e o seu regime fiscal constituem a mais notória concretização deste modelo na interligação entre o direito contabilístico e fiscal, sendo esta a temática que irá ser abordada ao longo do trabalho. Existem no entanto outras áreas em que este modelo se aplica, como mais à frente iremos referenciar.

Neste âmbito, e numa primeira fase iremos apresentar os modelos de dependência existentes bem como as diferenças entre ambos, expondo-se também as razões que permitem justificar o modelo adoptado em Portugal.

Neste sentido, e na determinação do lucro tributável e no âmbito do relacionamento entre o resultado contabilístico e o lucro fiscal, existem três modelos como refere TOMÁS TAVARES (1999): Modelo de Autonomia; Modelo de Dependência Total e Modelo de Dependência Parcial.



## **1.1 – OS MODELOS**

### **1.1.1 – MODELO DE AUTONOMIA OU SEPARAÇÃO**

Esta óptica de análise estabelece uma total autonomia entre o Direito Contabilístico e o Direito Fiscal, verificando-se um dualismo de procedimentos com vista ao apuramento do rendimento das sociedades, ao nível contabilístico através das suas regras próprias e ao nível tributário através da definição de preceitos que conduzem à noção de lucro tributável. Defende-se que devem existir regras fiscais próprias para o apuramento do lucro tributável que nada têm a ver com as regras contabilísticas.

Este modelo pressupunha a criação de um conjunto de regras fiscais próprias que se tornaram desadequadas e de elevada complexidade, pelo que, por este motivo, este modelo não constitui uma regra para a determinação da matéria colectável.

Neste âmbito e tendo por base as leituras efectuadas concluimos que não fazia qualquer sentido adoptar este modelo, e consequentemente um conjunto complexo de regras autónomas para a determinação do lucro tributável das empresas, uma vez que a contabilidade já fornece um fiável e desenvolvido mecanismo de base. A sua inviabilidade torna-se patente, quando se conclui que conduz a uma duplicação de procedimentos para a elaboração quer do balanço contabilístico quer do balanço fiscal, tendo como resultado final conclusões idênticas.

Esta realidade permite-nos concluir que a determinação do lucro tributável deve ter por base a correlação entre o Direito Contabilístico e o Fiscal.

### **1.1.2 – MODELO DE DEPENDÊNCIA TOTAL**

Segundo este modelo, o lucro tributável é obtido através do rendimento que emerge da contabilidade pela aplicação dos preceitos económico – contabilísticos, existindo uma completa identificação entre o rédito económico e tributável.

O Modelo de Dependência Total não corresponde linearmente ao sistema de determinação do lucro tributável. Como é do conhecimento geral, o balanço económico é a base e o ponto de partida para a determinação do lucro tributável, mas não evidencia uma total coincidência entre o normativo contabilístico e fiscal, uma vez que entre ambos existem divergências que não podem ser esquecidas.

A não adopção deste Modelo de Dependência Total deve-se entre outros, aos seguintes motivos:

- a) Nem sempre a informação contabilística acautela e abraça o interesse do Estado;
- b) O Direito Fiscal tem fins diferentes da contabilidade e do direito societário.

Enquanto a contabilidade tem como preocupação a obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada da realidade empresarial e da situação económico – financeira da mesma, o Estado tem como grande objectivo a obtenção de receitas.

Neste sentido, e enquanto que a contabilidade se preocupa em espelhar todas as transacções que ocorrem no seio das organizações, o Direito Fiscal evita que as empresas decidam se devem de forma arbitrária aumentar os seus custos no sentido de diminuir a carga fiscal, optando por criar limites não consignados no normativo contabilístico.

É neste âmbito que surge o CIRC como norma que impõe regras na aceitação de determinados custos, evitando assim situações que gerem o seu empolamento para diminuir o lucro sujeito a tributação. Pretende-se com os preceitos impostos pelo legislador, combater a fraude e a evasão fiscal.

Atendendo ao princípio da legalidade fiscal, o Direito Fiscal não visa salvaguardar interesses de natureza contabilística, mas procura defender o respeito pelo princípio da capacidade contributiva (só há imposto se houver capacidade contributiva) e a obtenção de receitas, já que estas constituem o principal meio de financiamento do Estado. Este princípio será adequadamente explicitado nas páginas seguintes, no entanto fica desde já a ideia de que, com base neste princípio, se conclui que a Lei é imperativa pelo que os contribuintes se encontram obrigados a cumprir os preceitos que a mesma impõe, vigorando assim a ideia da segurança jurídica.

O Direito Fiscal tem que ser concretizado com regras seguras e determinadas no sentido de prevenir e combater a fraude e evasão fiscal, pelo que, é por razões de prevenção fiscal, que existem questões que originam correcções. É neste âmbito que existe o art.º 42.º CIRC, que estabelece um conjunto de custos que à luz do Direito Fiscal não são admissíveis.

Pelas razões expostas justifica-se então que nem sempre o lucro tributável coincide com o resultado apurado de acordo com as regras contabilísticas, pelo que o Modelo de Dependência Total não é o adequado na interligação entre a contabilidade e a fiscalidade.

### **1.1.3 – MODELO DE DEPENDÊNCIA PARCIAL**

Considerando o Modelo da Autonomia e o Modelo de Dependência Total como modelos opostos, encontramos numa fase intermédia o Modelo de Dependência Parcial, que é aquele que vigora em Portugal e o que melhor se adapta, atendendo às razões que iremos discriminar.

Este modelo considera o resultado contabilístico como o ponto de partida e a base geral para o apuramento do lucro tributável, e ao qual são efectuadas posteriormente correcções extra – contabilísticas positivas e negativas que possibilitam a determinação do resultado em termos fiscais.

Para a determinação do lucro tributável existem duas grandes fases que têm que ser observadas:

- Numa primeira fase adoptam-se as regras contabilísticas para apuramento do Resultado Líquido do Exercício, competindo à contabilidade determinar e apurar os lucros ou prejuízos empresariais ocorridos no exercício económico;
- Numa segunda fase são efectuadas correcções ao Resultado Líquido do Exercício dadas as exigências do Direito Fiscal, permitindo assim chegar à determinação do Resultado Fiscal.

O modelo em apreço é o mais adequado ao apuramento do lucro fiscal, dado que não há uma contraposição entre o lucro contabilístico e o fiscal, existindo sim uma relação de dependência entre ambos. Assim, e dada esta relação de dependência, o objectivo não é

o de estabelecer um conjunto de regras exaustivas, mas sim apoiar-se nos cálculos contabilísticos efectuados preliminarmente para o apuramento do lucro tributável.

Do ponto de vista contabilístico pretende-se o apuramento do volume dos lucros ou prejuízos que ocorrem durante o exercício económico, utilizando como ferramentas de trabalho as Demonstrações Financeiras (Balanço e Demonstração dos Resultados). A primeira visa proporcionar informação sobre a posição financeira da empresa, demonstrando o valor e a composição do património em determinada data. Por sua vez, a Demonstração dos Resultados visa dar informação financeira sobre o desempenho da entidade, integrando os diversos proveitos obtidos e os custos suportados, e permitindo obter informações sobre as movimentações patrimoniais que se encontram na base dos proveitos. Esta demonstração é, ao contrário do Balanço, uma demonstração dinâmica, permitindo ambas identificar o lucro ou o prejuízo contabilístico.

O principal objectivo destes documentos contabilísticos visa proporcionar a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do desempenho de cada entidade, permitindo que esta informação seja útil aos utentes para a tomada de decisão. Para o cumprimento deste objectivo é essencial a verificação das características qualitativas e da comparabilidade da informação em diferentes períodos temporais.

De acordo com o Plano Oficial de Contabilidade (POC), no seu ponto 3.2.3 vem referenciado que:

*“A divulgação e a quantificação dos efeitos financeiros de operações e de outros acontecimentos devem ser registados de forma consistente pela empresa e durante a sua vida, para identificarem tendências na sua posição financeira e nos resultados das suas operações”.*

Por outro lado e do ponto de vista fiscal, o CIRC estabelece regras que não pretendem contradizer os princípios contabilísticos que o POC consigna. O CIRC visa salvaguardar os interesses próprios da fiscalidade, e isto torna-se compreensível através da aplicação do art. 17.º do CIRC que prevê a realização de correcções extra – contabilísticas positivas e negativas com vista ao apuramento do resultado fiscal.

Quando se diz que o Direito Fiscal vai corrigir o Direito Contabilístico, tem que se considerar que as normas têm essencialmente duas vertentes:

- A vertente enunciativa que visa descrever os factos e a qualificação dos mesmos. A divergência entre o Direito Fiscal e o Direito Contabilístico

raramente é enunciativa, pelo que a fiscalidade aceita a forma como contabilisticamente se descrevem os factos.

- A vertente conformativa que visa determinar qual o regime jurídico aplicado a determinada situação.

Na óptica conformadora, o Direito Fiscal não vai alterar aquilo que foi de antemão feito pela ciência contabilística, mas fiscalmente vai dar-lhe outros contornos alterando o regime jurídico aplicável.

Ao contrário da óptica enunciativa que se verifica em casos muito raros, a óptica conformadora aplica-se à maioria dos casos em que se verificam divergências entre a contabilidade e a fiscalidade. São exemplos demonstrativos, o caso das amortizações e provisões que contabilisticamente são consideradas como custos ou perdas, mas que fiscalmente têm restrições na sua dedutibilidade, pela necessidade de verificação dos parâmetros definidos pela Lei Tributária.

## **1.2 – RAZÕES PARA A EXISTÊNCIA DE DIVERGÊNCIAS ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE EM SEDE DE APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL**

As mais importantes divergências entre o resultado líquido do exercício e o lucro tributável e para as quais se aplica a expressão “*eventualmente corrigidos nos termos deste código*”, traduzem-se com maior incidência nas seguintes matérias:

- Periodização do lucro tributável (art. 18.º CIRC);
- Custos aceites fiscalmente (art. 23.º CIRC);
- Regime das amortizações e reintegrações não aceites como custos (art.33.º CIRC);
- Regime das provisões (art. 34.º a 38.º CIRC).

Tendo em conta as diversas áreas em que se verificam divergências entre ambos os ordenamentos, o presente trabalho irá ser focalizado na problemática dos custos e de quais os requisitos que terão que se verificar para a sua dedutibilidade.

Contudo e antes dessa verificação, será interessante fazer uma abordagem às razões que motivam a existência das divergências expostas, bem como ao regime fiscal dos custos e à relação com o modelo em questão.

No essencial as razões que justificam essas divergências são:

- O Direito Fiscal prossegue cada vez mais fins extra – fiscais;
- O Princípio da Legalidade Fiscal encontra-se directamente relacionado com o Princípio da Segurança Jurídica;
- O Princípio da Territorialidade;
- O combate à fraude e à evasão fiscal.

Relativamente à primeira razão é necessário ter presente que cada vez mais o Direito Fiscal prossegue fins extra-fiscais e que por este motivo se justifica a existência de normas que salvaguardem este tipo de interesses, sendo exemplo as normas que favorecem a utilização de energia renovável. O legislador está a utilizar os impostos para promover as práticas ambientais, pelo que nestas situações a fiscalidade é usada para a obtenção de outras finalidades que não apenas a obtenção de receitas fiscais.

No tocante ao Princípio da Legalidade Fiscal, este encontra-se presente no art. 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e no art. 8.º da Lei Geral Tributária (LGT). De acordo com o art. 103 n.º 1 da CRP, *“o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.”* Por sua vez o n.º 3 refere que *“ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não faça nos termos da lei.”*

Assim sendo, o n.º 3 do art. 103.º da CRP traduz-se numa segurança jurídica para os contribuintes, pelo que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei.

O princípio da Segurança Jurídica directamente relacionado com o Princípio da Legalidade Fiscal prevê um sistema jurídico estável e previsível, de modo a que todo o cidadão saiba a todo o momento quais as regras jurídicas que determinam a sua vida quotidiana. Este princípio pode ainda ser analisado noutra vertente, ao consagrar o direito dos contribuintes recorrerem à justiça tributária para fazer valer os seus interesses legítimos, sendo uma consequência directa do art. 20.º da CRP. Este refere

que a todos os cidadãos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus interesses legalmente protegidos, referindo o art. 9.º da LGT que é garantido a todos o acesso à justiça tributária para tutelar de forma plena e efectiva todos os direitos e interesses legalmente protegidos.<sup>2</sup>

O Principio da Territorialidade é outra das razões que justificam as divergências já mencionadas. Este princípio procura responder às seguintes questões:

- Que regras fiscais vão ser definidas para o reconhecimento das receitas fiscais?
- Face à questão da territorialidade onde se paga o imposto?
- Onde é que este é reconhecido?

Estas são algumas das questões que se colocam e para a qual a resposta é complexa. O art. 4.º do CIRC é claro na resposta e possibilita de forma precisa encontrar respostas. Assim, e para as pessoas colectivas e outras entidades com sede ou direcção efectiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora do território. Já para as pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território nacional, as mesmas ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos. O art. 4.º n.º 3 do CIRC refere para este último caso, que se consideram obtidos em território português os rendimentos imputáveis a Estabelecimento Estável aí situado.

Neste âmbito, o art. 5.º do CIRC define o que se entende por Estabelecimento Estável, considerando-o como qualquer instalação fixa através da qual se exerce uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, podendo incluir-se nesta noção uma sucursal, um escritório, uma fábrica ou uma oficina, entre outros.

O Principio da Territorialidade estabelece onde se deve proceder à tributação dos rendimentos, e conciliando os artigos 4.º e 5.º do CIRC é fácil proceder à sua identificação.

Finalmente, outra das razões que justifica as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade são o combate à fraude e evasão fiscal. Assim e numa perspectiva inicial, estamos na presença de uma evasão fiscal quando se verifica a redução da carga fiscal motivada pela existência de lacunas na lei ou existência de disposições deficientemente

---

<sup>2</sup> Principio da Segurança Jurídica [Em linha]. [Consult. 06 Fev. 2009]. Disponível em WWW: URL: [http://www.ctoc.pt/downloads/files/1206547483\\_54a57direito.pdf](http://www.ctoc.pt/downloads/files/1206547483_54a57direito.pdf)>.

formuladas. Por outro lado, entende-se por fraude fiscal a prática de manobras legalmente condenáveis e puníveis e cujo objectivo final é também a redução da carga fiscal.

É assim perceptível, que os objectivos verificados pela contabilidade são distintos dos que a fiscalidade preconiza. Assim, enquanto que a contabilidade visa a descrição dos factos económicos ocorridos na vida das sociedades com vista a obtenção de uma imagem verdadeira e apropriada dos resultados da empresa para os seus utentes; já a fiscalidade visa essencialmente a introdução de medidas com vista à obtenção de mais receita tributária para o Estado.

Dada esta divergência de objectivos e apesar de contabilisticamente se seguirem os procedimentos correctos, a não existirem medidas de índole fiscal com vista à salvaguarda da receita tributária, certamente esta seria mais reduzida, uma vez que como não se verifica qualquer contraprestação directa e imediata correspondente aos impostos pagos, os sujeitos passivos iriam evitar, tanto quanto possível, pagá-los.

Ainda no âmbito das razões que permitem justificar as divergências entre resultado contabilístico e fiscal, FREITAS PEREIRA (1988) considera que as razões que justificam estas divergências traduzem-se essencialmente no combate à evasão fiscal, nomeadamente resolver situações de não coincidência entre as regras de periodização dos resultados para efeitos contabilísticos e para efeitos fiscais, e para resolver situações de dupla tributação, limitando a dedutibilidade de certos custos e perdas para efeitos fiscais.

Em suma, pode-se afirmar que o normativo contabilístico e o normativo fiscal têm como objectivo a mensuração da realidade económica, apesar de privilegiarem pontos de vista diferentes. Desta forma, enquanto a vertente contabilística apresenta uma imagem verdadeira e apropriada da situação económico-financeira da empresa aos múltiplos interessados; a vertente fiscal supera esta finalidade pelo acautelamento de interesses próprios. Estas divergências conduzem a um lucro fiscal diferente do lucro contabilístico, mas importante será salientar que tais divergências não desvirtuam a base contabilística.

Centrando-nos agora na temática dos custos e considerando o princípio geral do art. 23.º n.º 1 do CIRC, verificamos um certo desfasamento entre o Direito Contabilístico e Fiscal, dada a impossibilidade da dedução fiscal de determinados custos, como é o caso



do 42.º do CIRC. Ao nível dos custos fiscais os desfasamentos incidem sobre a vertente conformativa, face à restrição fiscal na aceitação da realidade contabilística.

A problemática do regime fiscal dos custos radica no facto de nem todos os custos económicos poderem ser fiscalmente aceites, pois para que haja essa aceitação, é necessária a observância dos requisitos constantes do art. 23.º do CIRC. A própria Lei estabelece que certo tipo de encargos não são aceites para efeitos fiscais e por isso temos que efectuar correcções ao resultado contabilístico para apurar o lucro tributável, estando assim perante uma das áreas em que se concretiza o Modelo de Dependência Parcial.

Dentro do conceito de “*fiscalmente aceite*” temos de identificar o conceito de custo económico que tem vindo a ser restringido essencialmente por duas razões: existem determinados custos que não são aceites fiscalmente e por isso o legislador no art. 23.º do CIRC acrescenta o requisito “*os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos e ganhos*”. O mesmo artigo refere ainda os custos e perdas indispensáveis à manutenção da fonte produtora, nomeadamente a verificação de uma relação de causa – efeito entre o custo e um determinado objectivo, pois só são aceites aqueles custos que são necessários para alcançar esses mesmos objectivos.

Expostas as razões que permitiram identificar o modelo de dependência que vigora em Portugal e qual a relação entre a contabilidade e a fiscalidade, e numa perspectiva de análise comparativa, analisemos a realidade Espanhola, explanando o mesmo assunto face ao normativo espanhol.

## **2 – A ANÁLISE AO CASO ESPANHOL**

### **2.1 – A RELAÇÃO ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE – O MODELO DE DEPENDÊNCIA PARCIAL EM ESPANHA**

Como resultado da análise efectuada ao normativo português, conclui-se que vigora em Portugal o Modelo de Dependência Parcial entre a Contabilidade e a Fiscalidade, sendo igualmente esta a conclusão a extrair da análise ao normativo espanhol, como iremos evidenciar.

De uma forma similar à situação portuguesa, importa ter presente que podiam igualmente ser consideradas três formas de determinação do rendimento sujeito a imposto:

- Estabelecer regras fiscais próprias que nada têm a ver com o Direito Comercial para o apuramento do lucro tributável;
- Aceitar os factos relevados na contabilidade sem que fossem efectuados ajustes fiscais;
- Partir do rendimento apurado contabilisticamente e corrigi-lo pelas normas fiscais, permitindo chegar ao rendimento a ser tributado em termos fiscais.

Na sequência das três opções existentes, o legislador optou pela última como retrata o art. 10.º n.º 3 da LIS. Assim, e de acordo com esta disposição:

*“En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”*

Não se pode entender daqui uma noção autónoma de lucro tributável, porque apenas se encontra estabelecido o método da sua determinação e não o próprio conceito. Do

mesmo modo, também não se pode substituir o próprio conceito de lucro tributável pela quantificação do mesmo.

Contudo, do exposto pode afirmar-se que o lucro tributável é o rendimento obtido pelo sujeito passivo no período de tributação, tendo como ponto de partida as normas contabilísticas conjugadas com as correcções fiscais efectuadas em função do normativo fiscal.

Considera-se assim que a contabilidade é imprescindível para o apuramento do resultado empresarial, contudo e tendo presente que o Direito Fiscal prossegue fins diferentes dos do Direito Comercial, devem ser efectuadas correcções ajustando o resultado contabilístico com vista à obtenção do lucro tributável sujeito a imposto.

Perante isto, GOTA LOSADA (1995) defende que existem principalmente duas maneiras para a determinação do lucro tributável, que se traduzem, por um lado, na regulação fiscal completa e exaustiva de todos e de cada um dos elementos que determinam o rendimento, e por outro lado na opção que consiste em partir do lucro económico determinado contabilisticamente. Ambas as formas não são contraditórias, mas sim complementares, e GOTA LOSADA (1995) considera que devem ambas ser conjugadas para que as normas contabilísticas e fiscais cooperem na determinação do lucro tributável.

Assim sendo e com base no artigo mencionado, o legislador assumiu o resultado contabilístico como o ponto de partida para a determinação do lucro tributável, sendo posteriormente efectuadas um conjunto de correcções estabelecidas pela lei fiscal.

Também em Espanha se optou pela prática das correcções extra – contabilísticas como consequência das diferenças entre o Direito Comercial e o Direito Fiscal para o apuramento da base de incidência do imposto em termos fiscais. A utilização das normas contabilísticas pelo Direito Fiscal nasce da dificuldade de, em termos fiscais, se determinar qual a base imputável para aplicação do imposto sobre as sociedades.

Assim e tal como em Portugal aproveitam-se os dados já tratados em termos contabilísticos para a partir daí se chegar ao resultado fiscal, sendo a informação contabilística essencial por ser a base para a determinação da capacidade contributiva dos sujeitos passivos de imposto.

Já neste sentido e mesmo anteriormente à LIS era este o pensamento defendido por alguns autores, nomeadamente SANZ GADEA (1991) que defende que a determinação

da base imputável em termos fiscais, deve tomar como ponto de partida o resultado contabilístico, pelo que esta é a principal relação entre a contabilidade e a fiscalidade no âmbito do imposto sobre as sociedades.

Tal como consagra o *Plan General de Contabilidad* (PGC) na sua parte introdutória, a contabilidade evidencia a situação inicial do património da empresa e as variações que sofre ao longo do exercício económico, que aparecem posteriormente reflectidas no final do exercício.

Do exposto depreende-se que são objectivos da contabilidade:

- Proceder ao registo contabilístico de todas as operações efectivamente realizadas;
- Proporcionar informação útil para a tomada de decisão.

Toda a informação trabalhada e analisada pela contabilidade é reflectida nas contas anuais e pretende proporcionar uma imagem fiel da situação financeira e dos resultados da empresa. De acordo com o PGC, há uma correlação entre a imagem fiel da situação financeira e os princípios contabilísticos, pelo que a correcta aplicação destes permite a obtenção da dita imagem fiel.

Perante isto importa ter presente que o PGC em conformidade com o estabelecido no *Código de Comercio e na Ley de Sociedades Anónimas* descreve o seguinte relativamente aos princípios contabilísticos:

*“La aplicación de los principios contables, incluidos en los apartados siguientes, deberá conducir a que las cuentas anuales formuladas con claridad expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Cuando la aplicación de los principios contables establecidos en esta norma no sean suficientes para que las cuentas anuales expresen la imagen fiel mencionada, deberá suministrarse una memoria de las explicaciones necesarias sobre los principios contables aplicados. En aquellos casos excepcionales en los que la aplicación de un principio contable a cualesquiera otra norma contable sea incompatible con la imagen fiel que deben dar las cuentas anuales se considerará inprocedente dicha aplicación, todo lo cual se mencionará en la memoria, explicando su motivación e indicando su*

*influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.”*

Por outro lado e no entendimento de RIVERO TORRE (1993), a noção de imagem fiel não é algo de certo e bem definido, contudo, e no seu entendimento podem ser apresentadas quatro interpretações relacionadas com a noção de imagem fiel:

- Imagem fiel como sinónimo de exactidão, objectividade e veracidade em que se considera estar preenchido o requisito de imagem fiel, se a informação financeira reflectir a realidade das transacções e acontecimentos ocorridos sem erros;
- Imagem fiel como cumprimento do normativo legal e dos princípios contabilísticos;
- Imagem fiel como cumprimento da forma legal isenta de erros materialmente relevantes;
- Imagem fiel como sinónimo de informação útil para os seus destinatários.

Do exposto chega-se à conclusão de que existe uma variedade de definições e interpretações da noção de “*imagen fiel*” sendo que todas elas se encontram correctas, pelo que, no essencial, se diz que a informação financeira evidencia a citada imagem fiel se permitir obter informação verdadeira sobre a situação financeira da sociedade.

A contabilidade exerce um papel importante no processo, na medida em que se apresenta como base para, com a posterior aplicação da legislação fiscal, se obter o resultado fiscal de forma a apurar o imposto sobre as sociedades a pagar.

Neste sentido deve considerar-se que as normas contabilísticas são de aplicação obrigatória na gestão empresarial, como instrumento de determinação do resultado contabilístico. Por seu turno, as normas fiscais são de aplicação obrigatória na determinação da base imputável para cálculo do imposto sobre as sociedades, sem prejuízo de que o normativo fiscal se apoia inicialmente no resultado contabilístico, tomando este como base para a determinação da base tributável.

Perante isto, ambos os normativos contabilístico e fiscal têm interesses e finalidades distintas, pois ambos são inicialmente tratados como disciplinas autónomas,

verificando-se no entanto uma relação de cooperação entre elas<sup>3</sup>, e é nessa interligação que se baseia o Modelo de Dependência Parcial.

As divergências entre o RLE e o resultado para efeitos fiscais resultam essencialmente dos interesses próprios que cada disciplina acautela e que são em tudo semelhantes aos verificados no normativo português.

Justificado o pressuposto que nos permite afirmar que também em Espanha se justifica a adopção do Modelo de Dependência Parcial, importa referir as áreas em que se verificam divergências entre a Contabilidade e a Fiscalidade.

## **2.2 – ÁREAS DE DIVERGÊNCIA ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE EM SEDE DE APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL**

Tal como em Portugal, as correcções efectuadas devem-se ao facto de existirem divergências entre ambas as disciplinas, que se consubstanciam nas seguintes áreas:

- Regime das amortizações (art. 11.º LIS);
- Normativo que regula as correcções a efectuar às provisões e que limitam a aplicação do princípio da prudência (art. 12.º e 13.º LIS);
- Normativo que regula os custos não dedutíveis e que limita a dedutibilidade excessiva de certos custos derivados da flexibilidade das normas contabilísticas (art. 14.º LIS);
- Normativo que substitui o valor contabilístico pelo valor de mercado, tendo como finalidade obter um resultado fiscal mais favorável (art. 15.º a 17.º LIS).

Estas divergências são classificadas em diferenças permanentes ou temporárias, e atendem ou não à sua reversibilidade conduzindo à realização de correcções ou ajustes contabilísticos, extra – contabilísticos e fiscais.

Segundo a Lei Espanhola, falam-se de diferenças permanentes entre o resultado contabilístico e o fiscal, quando em nenhum período temporal é possível o tratamento

---

<sup>3</sup> FERNÁNDEZ RODRÍGUES, E. y MARTÍNEZ ARIAS, A. – “La relación Contabilidad – Fiscalidad a través de la aplicación práctica del Impuesto sobre Sociedades”

de um determinado proveito ou custo entre ambas as disciplinas, ou seja, as diferenças não irão reverter no tempo. Desta forma, se um custo contabilístico não é fiscalmente aceite origina uma diferença permanente positiva, e por sua vez, se o proveito contabilístico não é fiscalmente aceite origina uma diferença permanente negativa.<sup>4</sup>

Aborda-se igualmente o conceito de diferenças temporais, consideradas quando posteriormente ao exercício em causa, a diferença possa ser revertida, ou seja, um determinado custo é considerado custo contabilístico num determinado exercício económico mas não o é fiscalmente, ou só o é em determinado valor. A consideração é entretanto admitida num exercício posterior, sendo o custo contabilizado não dedutível no ano, mas dedutível no ano seguinte.

Uma diferença temporal positiva ocasiona um aumento do resultado contabilístico, aumentando assim o lucro tributável e obrigando a pagar um maior imposto. Por outro lado, uma diferença temporal negativa origina uma diminuição do resultado contabilístico, uma diminuição do lucro tributável e a determinação de um menor imposto a pagar.

Estas diferenças resultam da diferente valorização contabilística e fiscal dos activos, passivos e capital próprio das empresas, sempre que tenham incidência na carga fiscal futura. Podem surgir diferenças produzidas pela aplicação de distintos critérios de imputação temporal, consequência da adopção de normas contabilísticas e fiscais e que revertem em exercícios futuros, como consequência de proveitos e custos registados directamente no património e que não têm reflexo no lucro tributável, nomeadamente combinações de negócios em que os elementos patrimoniais se registam por um valor contabilístico diferente do valor fiscal.<sup>5</sup>

Nesta linha de pensamento, GARBAYO SALAZAR (1994) indica que se deve ter presente que o critério entre as diferenças permanentes e temporais está implicitamente associado à verdadeira natureza da diferença. Esta dificuldade deve ser resolvida analisando em cada caso a sua correcta natureza, que dependerá da sua real possibilidade de posterior dedução.

---

<sup>4</sup> Calcular el Impuesto de Sociedades [Em linha]. [Consult. 21 Mar. 2008]. Disponível em WWW: URL: <http://www.gabilos.com/cursos/curso de Contabilidad/4 inicio de ejercicio calcular impuesto socieda des.htm>>.

<sup>5</sup> Impuesto Corriente e impuesto diferido [Em linha]. [Consult. 20 Mar. 2008]. Disponível em WWW: URL: <http://wiki.carazodurban.com/index.php/novedades Impuesto Sociedades>>.

Tendo presente as áreas em que se verificam divergências entre a contabilidade e a fiscalidade (regime das amortizações, regime das provisões, e gastos não dedutíveis) e pelas definições expostas relativamente às diferenças permanentes e temporais, concluímos que as áreas de divergência se traduzem em diferenças permanentes e não temporais, uma vez que não podem ser revertidas em períodos subsequentes.

Estamos assim na presença de ajustes contabilísticos quando as correcções ao resultado contabilístico são praticadas sobre a contabilidade empresarial, e em ajustes extra – contabilísticos quando são efectuadas correcções no âmbito da contabilidade para apurar o resultado fiscal.

O aconselhável tendo em conta a independência de ambas as disciplinas, e para uma maior correcção técnica que facilite uma melhor informação sobre a situação económica da empresa, é a prática de ajustes extra – contabilísticos. Desta forma por exemplo, um custo contabilizado num exercício anterior àquele que fiscalmente corresponde motiva um ajuste extra – contabilístico positivo.

Em concreto, podem existir ajustes extra – contabilísticos positivos e/ou negativos. Os ajustes extra – contabilísticos positivos mais usuais e que aumentam o lucro tributável, resultam ou da imputação de proveitos de sociedades transparentes e de determinadas sociedades sedeadas em territórios designados de paraísos fiscais; ou da aplicação no campo fiscal, do princípio do valor de mercado para valorizar determinadas operações em lugar do princípio do preço efectivo utilizado em termos contabilísticos.

Por outro lado, os ajustes extra – contabilísticos negativos e que provocam a diminuição do lucro tributável, são consequência ou da distinta valorização dos benefícios extraordinários na transmissão dos elementos patrimoniais; ou das revalorizações contabilísticas não aceites fiscalmente; ou de algumas situações aceites fiscalmente mas não contabilisticamente.



## **2.3 – AS RAZÕES DA DIVERGÊNCIA ENTRE O RESULTADO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO E O LUCRO TRIBUTÁVEL**

Ao nível das razões que justificam as divergências entre o resultado contabilístico e fiscal, regista-se que o normativo espanhol é em tudo idêntico ao normativo português, pelo que as razões para a existência das divergências são as mesmas.

Relembramos as razões mais relevantes e cuja explanação foi feita aquando da abordagem ao normativo português:

- O Direito Fiscal prossegue fins extra – fiscais, e por esse motivo justifica-se a existência de normas que salvaguardam este tipo de interesses;
- O Princípio da Legalidade Fiscal e da Segurança Jurídica não pode ser ignorado;
- O Princípio da Territorialidade (princípio da soberania fiscal);
- O Direito Fiscal tem que ser concretizado com regras seguras e determinadas, no sentido de prevenir e combater a evasão fiscal.

Ainda neste âmbito SANZ GADEA (1990) identifica algumas das razões pelas quais o resultado fiscal não pode coincidir com o resultado contabilístico, nomeadamente:

- As normas contabilísticas e fiscais prosseguem objectivos diversos;
- A existência de objectivos de política fiscal obriga à tomada de uma determinada posição societária;
- A flexibilidade das normas contabilísticas;
- Os princípios contabilísticos são formados no seio da própria organização tendo em consideração toda a sua envolvente, não devendo ser condicionados por factores de natureza fiscal.

## **3 – UMA ANÁLISE CRÍTICA**

Efectuada a explanação do normativo português e do normativo espanhol no que respeita à relação entre a Contabilidade e a Fiscalidade, ao papel da contabilidade no

apuramento do lucro tributável, e aos modelos de dependência existentes, concluímos que em ambos os normativos existe uma similitude de conceitos e perspectivas.

Desta forma chegamos à conclusão de que em ambos os ordenamentos se identificou o Modelo de Dependência Parcial como modelo vigente, que toma como ponto de referência as normas contabilísticas e o resultado contabilístico, sujeitando-o a ajustes extra – contabilísticos para cumprimento das normas fiscais.

Perante a reflexão feita sobre todas estas questões e sistematizando o que já foi dito, iremos apresentar de seguida um quadro síntese quanto à forma de determinação do lucro tributável e do imposto a pagar em ambos os ordenamentos. A sua análise irá permitir demonstrar a similitude de pensamento dos legisladores fiscais portugueses e espanhóis.

#### **QUADRO 1 – SÍNTESE DA DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL E DO IMPOSTO A PAGAR**

##### **PORTUGAL**

##### **ESPAÑA**

	<b>Resultado Liquidado do Exercício</b>		<b>Resultado contable</b>
+	Variações Patrimoniais Positivas	+	Diferencias Permanentes Positivas
-	Variações Patrimoniais Negativas	-	Diferencias Permanentes Negativas
+/-	Correcções Fiscais	=	<b>Resultado Contable Ajustado</b>
-	Benefícios Fiscais	+	Diferencias Temporales Positivas
=	<b>Lucro Tributável</b>	-	Diferencias Temporales Negativas
-	Prejuízos Fiscais	=	<b>Base Imponible Previa</b>
-	Benefícios Fiscais	-	Bases Imponibles Negativas de Ejercicios Anteriores
=	<b>Matéria Colectável</b>	=	<b>Base Imponible del Ejercicio</b>
*	Taxa	*	Tipo de Agravement
=	Colecta	=	Cuota Integra
-	Deduções à Colecta	-	Deducciones y Bonificaciones
=	<b>IRC Liquidado</b>	=	<b>Cuota Liquida</b>
-	Retenções na Fonte	-	Retenciones y Pagos Cuenta
-	Pagamentos Por Conta	=	<b>Quota a Ingresar o a Devolver</b>
=	<b>IRC a pagar / Receber</b>		

**Fonte:** Elaboração Própria

Do exposto torna-se perceptível que em Portugal e em Espanha, as regras a aplicar para a determinação do lucro tributável são as mesmas. Não existe nos normativos analisados qualquer cláusula que defina a noção de lucro tributável, contudo a doutrina evidencia que se adopta o Modelo de Dependência Parcial, pelo que o lucro tributável é obtido partindo do RLE corrigido pelos diversos preceitos incluídos na lei fiscal, permitindo então chegar à noção de lucro tributável para o caso português e da *base imponible previa* no caso espanhol.

Das leituras efectuadas fica a ideia de que mais nenhum outro caminho poderia ter sido seguido. Não fazia sentido aceitar o lucro tributável como sinónimo do rendimento que emerge da contabilidade pela aplicação dos preceitos económico – contabilísticos, uma vez que o facto de ambas as disciplinas – contabilidade e fiscalidade, prosseguirem fins próprios e antagónicos fazem com que entre ambas existam divergências que impedem a sua aceitação plena.

Por outro lado, também não fazia qualquer sentido que em termos fiscais fossem criadas uma multiplicidade de procedimentos próprios com vista ao apuramento do lucro tributável, uma vez que a contabilidade fornece um viável e desenvolvido mecanismo nesta base.

Do exposto é perceptível que a melhor solução é aquela que vigora em ambos os países, onde o lucro tributável é obtido tendo por base o conceito de proveitos e custos contabilísticos ajustados pelas normas fiscais com determinação posterior da tributação imputada a cada sociedade.

Abordado o regime e a importância que a contabilidade tem no âmbito da fiscalidade, nomeadamente no apuramento do lucro tributável, e tendo presente que o trabalho irá incidir sobre a problemática dos custos e da sua dedutibilidade, iremos desenvolver no capítulo seguinte a noção de custo no normativo português e espanhol, procedendo-se de seguida à análise dos requisitos necessários à sua dedutibilidade em sede fiscal em ambos os países.

## **CAPÍTULO II – A NOÇÃO DE CUSTO CONTABILÍSTICO**

### **2.1 – A ESTRUTURA CONCEPTUAL E SUA IMPORTÂNCIA NO ÂMBITO DA CONTABILIDADE**

De uma forma simplista caracteriza-se “custo” como um elemento integrante da Demonstração dos Resultados, encontrando-se a sua definição espelhada no âmbito da estrutura conceptual de cada um dos diversos organismos responsáveis pela regulação contabilística. Neste âmbito, importa em primeiro lugar definir o que se entende por uma estrutura conceptual e qual a sua função na formulação da doutrina contabilística.

A Estrutura Conceptual apresenta-se como um documento que integra princípios básicos, a que todas as normas de contabilidade se devem ajustar. No entendimento de CASTELO BRANCO (2006:22) *“uma estrutura conceptual da informação financeira corresponde fundamentalmente a uma interpretação da teoria da contabilidade, que fundamente teoricamente a preparação e comunicação da informação financeira.”*

O seu principal objectivo é o de fornecer à regulação contabilística uma base conceptual que assegure um elevado grau de coerência entre as normas e uma adequada consistência entre estas e o contexto socioeconómico em que são aplicadas, permitindo a elaboração e emissão de normas de contabilidade coerentes entre si.

As estruturas conceptuais existentes têm procurado dar resposta a questões relacionadas com os objectivos da contabilidade financeira, com o conteúdo e com a forma de apresentação, tratando-se essencialmente os seguintes aspectos:

- Os objectivos da informação financeira;
- As características qualitativas da informação financeira;
- As definições dos elementos das demonstrações financeiras (por exemplo, activo, passivo, custo e proveito);
- Os critérios de reconhecimento e medida dos elementos das demonstrações financeiras;
- A apresentação da informação financeira.

No âmbito da normalização contabilística, e até à formulação do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) nacional, não existia qualquer estrutura conceptual. No entanto, grande parte dos preceitos básicos encontram-se, ainda que de forma limitada, incluídos no normativo<sup>6</sup> em vias de ser substituído. Assim sendo, a estrutura conceptual da contabilidade está entre nós definida na Directriz Contabilística n.º 18, aprovada em 18 de Dezembro de 1996, e que reflecte os “*Objectivos das Demonstrações Financeiras e Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites*” e, subsidiariamente, pela “*Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras*” do International Accounting Standard Board (IASB), colmatando assim uma importante falha do POC, que não clarifica e explicita a sua base conceptual, para além da que resulta da organização desse diploma.

A adopção em 1978 da Directiva 78/660/CEE, vulgo 4.ª Directiva, obrigou a uma reformulação do POC português após a adesão do nosso país à então C.E.E., reformulação essa que se concretizou pelo Decreto – Lei n.º 410/89.

De acordo com o estabelecido na parte introdutória do POC, as alterações introduzidas visavam “*a coordenação das disposições nacionais dos vários Estados Membros, respeitantes à estrutura conceptual e conteúdo das contas anuais e do relatório de gestão e aos critérios de valorimetria.*” É neste sentido que há uma recepção e positivação dos conceitos que incorporam a estrutura conceptual de organismos internacionais.

Ao nível internacional, o primeiro organismo oficial a desenvolver uma estrutura conceptual foi o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) dos Estados Unidos. Ela foi desenvolvida e publicada entre 1978 e 1984 na forma de *Statements of Financial Accounting Concepts* (SFAC), expressamente dirigida às empresas.

O FASB tem a sua estrutura conceptual dispersa em vários documentos, os chamados SFAC, hierarquizando as características qualitativas da contabilidade em principais e secundárias.<sup>7</sup>

Num outro patamar temos o IASB, que integra na sua parte normalizadora as *International Accounting Standard* (IAS).

---

<sup>6</sup> PONTES, Sérgio (2004) - Das partidas dobradas à estrutura conceptual do IASB (II), in TOC: Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Ano IV, n.º 46 (Janeiro), página 52.

<sup>7</sup> REIS, José Filipe Pires dos (2006) – Contabilidade Geral II, Caderno 1, página 5.

No âmbito deste processo normalizador, o IASB publicou em 1989 o “*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*” que embora não estabelecendo um conceito de estrutura conceptual, procura abranger quatro níveis:

- a. O objectivo das demonstrações financeiras;
- b. As características qualitativas que determinam a utilidade da informação nas demonstrações financeiras;
- c. A definição, reconhecimento e valorimetria dos elementos a partir dos quais se constroem as demonstrações financeiras; e
- d. Os conceitos de capital e de manutenção de capital.

Este documento refere ainda que a estrutura conceptual não é uma norma, e sempre que se verifiquem conflitos entre as IAS e a Estrutura Conceptual do IASB, prevalecem os requisitos das normas.

Igualmente a IAS 1, que trata da problemática da apresentação das Demonstrações Financeiras, emitida pelo IASB, procura abordar estas matérias, tendo como objectivo “*prescrever a base para a apresentação de demonstrações financeiras de finalidades gerais, a fim de assegurar a comparabilidade quer com as próprias demonstrações financeiras da empresa de períodos anteriores, quer com as demonstrações financeiras de outras empresas*”.<sup>8</sup>

No âmbito do funcionamento dos dois organismos normalizadores internacionais mais importantes, FASB e IASB, estes decidiram em Outubro de 2004, iniciar um projecto conjunto para desenvolver uma estrutura conceptual comum, baseada nas estruturas conceptuais existentes.

Por outro lado, e no âmbito de organismos normalizadores internacionais, de tradição contabilística não anglo – saxónica, a *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (AECA) formulou em Setembro de 1999 um “*Marco Conceptual de la Información Financiera*.”<sup>9</sup>, aplicável às empresas espanholas.

---

<sup>8</sup> REIS, José Filipe Pires dos (2006) – Contabilidade Geral II, Caderno 1, página 6.

<sup>9</sup> AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración) (1999), Marco Conceptual para la Información Financiera, Madrid: AECA.

## **2.2 – A NOÇÃO DE CUSTO/GASTO SEGUNDO OS VÁRIOS ORGANISMOS NORMALIZADORES**

Importa numa primeira abordagem esclarecer que consoante se esteja no âmbito do normativo português, ou no âmbito dos vários normativos contabilístico internacionais, existem termos diferentes para uma mesma realidade económica.

Desta forma, o termo “custo” é usado em duas acepções distintas, consoante estejamos a reger-nos pelas normas nacionais, ou pelas Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) / Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF).

Assim, e enquanto que, as normas nacionais utilizam a noção de custo; por outro lado, e de acordo com as normas internacionais, é adoptada a noção de gasto, representando contudo ambas as noções a mesma realidade.

### **2.2.1 - COMISSÃO DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA (CNC)**

Relativamente aos elementos das demonstrações financeiras e mais especificamente à noção de custo, o POC português não apresenta uma definição, sendo esta carência atenuada pelas notas explicativas às contas nele definidas. Desta forma, e como indicia a Directriz Contabilística n.º 18 da CNC<sup>10</sup>, a solução para a correcta definição estará na consulta das instruções e soluções preconizadas nas normas emitidas pelo IASC.

Em termos gerais esta Directriz Contabilística apresenta uma perspectiva conceptual que, tal como sucedeu no IASB, engloba quatro níveis:

- a. Os objectivos das demonstrações financeiras;
- b. As características qualitativas e os principais componentes das demonstrações financeiras;
- c. O reconhecimento e a mensuração dos elementos das demonstrações financeiras;
- d. O conceito de capital e de manutenção do mesmo.<sup>11</sup>

---

<sup>10</sup> CNC (Comissão de Normalização Contabilística) (2003) – Directriz Contabilística n.º 18.

<sup>11</sup> REIS, José Filipe Pires dos (2006) – Contabilidade Geral II, Caderno 1, página 8.

Centrando-nos no POC, e das ilações que podemos tirar da leitura do mesmo, uma empresa suporta custos com o objectivo de poder vir a alcançar proveitos. Estamos na presença de um custo que tem que ser reflectido no Balanço Comercial quando se verifica um decréscimo patrimonial sofrido pela empresa.

Nesta matéria ROGÉRIO FERREIRA (2007:37) clarifica que *“um custo raramente corresponderá a pura perda; poderá em certa ocasião, consubstanciar-se em valores activos, isto enquanto não for recuperado (por transformação em proveito), ou perdido (por transformação em perda)”*

Deverá no entanto, e apenas, considerar-se que um custo poderá corresponder a uma perda no caso de não existir qualquer proveito associado. Assim, devemos ter presente que um custo decorre do decréscimo patrimonial sofrido pela empresa que apenas poderá ser transformado em perda no caso de não existir uma posterior obtenção de proveitos associados.

Ainda de acordo com ROGÉRIO FERREIRA (2007) *“o custo (monetário) do exercício será assim o somatório dos gastos (expressos em termos monetários) imputáveis ao exercício.”*

No normativo português, regendo-nos pela aplicação das normas nacionais, designadamente pela aplicação do POC, são essencialmente estas as noções e acepções de custo que se podem extrair.

No entanto, dada a remissão feita pelas normas nacionais às soluções preconizadas e emitidas pelo IASB, verifica-se a existência de significados idênticos para a noção de custo, apesar de se alterar o termo aplicado.

Com isto, aquilo que se pretende transmitir é que, enquanto que, de acordo com as normas nacionais se usa o termo de custo, de acordo com as normas internacionais usa-se o conceito de gasto, mas que na sua essência ambas as noções representam a mesma realidade e querem dizer a mesma coisa.

Ao nível da CNC, foi apresentado a 23 de Abril de 2009 o novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Este surge dada a insuficiência do POC face a maiores exigências de relato, dada a necessidade de revisão técnica (aspectos conceptuais, critérios, etc.), com o intuito de acompanhar a dinâmica contabilística da União Europeia (UE), visando o alinhamento com as Directivas e Regulamentos comunitários e a aproximação ao modelo IASB adoptado pela UE, atendendo assim a



diferentes exigências de relato financeiro e permitindo a intercomunicabilidade horizontal e vertical.<sup>12</sup> Este sistema é essencialmente um modelo baseado em princípios e não em regras, aderindo ao modelo do IASB adoptado na UE, mas garantindo a comparabilidade com as Directivas Contabilísticas Comunitárias.

É objectivo do SNC uniformizar as normas contabilísticas nacionais com aquilo que já existe ao nível internacional, adoptando, desta forma, os conceitos e as terminologias próprios das IAS.

É neste âmbito que se infere que a noção de custo vai desaparecer, sendo substituída pelo termo de gasto<sup>13</sup>, no entanto, o significado mantém-se inalterável. Tal é possível de comprovar com a noção de gasto preconizada na estrutura conceptual do SNC que refere o seguinte:

*“A definição de gastos engloba perdas assim como aqueles gastos que resultem do decurso das actividades correntes (ou ordinárias) da entidade. Os gastos que resultem do decurso das actividades ordinárias da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, os salários e as depreciações. Tomam geralmente a forma de um exfluxo ou deperecimento de activos tais como dinheiro e seus equivalentes, existências e activos fixos tangíveis.”*<sup>14</sup>

Segundo GUIMARÃES (2006), as perdas representam outros itens que satisfazem a definição de gastos e podem, ou não, surgir no decurso das actividades ordinárias da entidade. As perdas representam diminuições em benefícios económicos e como tal não são na sua natureza diferentes de outros gastos, daí que não sejam vistas como um elemento separado nesta Estrutura Conceptual.

Segundo o SNC, na sua Estrutura Conceptual – ponto 78, *“as perdas incluem, por exemplo, as que resultam de desastres como os incêndios e as inundações bem como as que provêm da alienação de activos não correntes. A definição de gastos também inclui perdas não realizadas como, por exemplo, as provenientes dos efeitos do aumento da taxa de câmbio de uma moeda estrangeira respeitante a empréstimos obtidos de uma*

---

<sup>12</sup> Apresentação para a audição pública do SNC [Em linha]. [Consult. 22 Abr. 2009]. Disponível em WWW: URL: [http://www.cnc.min-financas.pt/Documentos/SNC%20pr\\_16abr08.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/Documentos/SNC%20pr_16abr08.pdf)>

<sup>13</sup> GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha (2006) – O Léxico de Contabilidade e as NIC/NIRF, in Revista de Contabilidade e Finanças da APPC e revista Electrónica InfoContab, Março.

<sup>14</sup> SNC (Sistema de Normalização Contabilística) (2009) – Estrutura Conceptual – ponto 76

*entidade nessa moeda. Quando as perdas forem reconhecidas na demonstração dos resultados, elas são geralmente mostradas separadamente porque o conhecimento das mesmas é útil para finalidades de tomar decisões económicas. As perdas são muitas vezes relatadas líquidas de rendimentos relacionados.”*

No âmbito do reconhecimento, a estrutura conceptual do SNC no seu ponto 92 refere que *“os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num activo ou com um aumento de um passivo, e que possam ser mensurados com fiabilidade. Isto significa, com efeito, que o reconhecimento de gastos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de um aumento de passivos ou de uma diminuição de activos (por exemplo, o acréscimo de direitos dos empregados ou a depreciação de equipamento).”*

Ainda de acordo com o ponto 93 da Estrutura Conceptual do SNC *“Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados com base numa associação directa entre os custos incorridos e a obtenção de rendimentos específicos. Este processo, geralmente referido como o balanceamento de custos com réditos, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado de réditos e de gastos que resultem directa e conjuntamente das mesmas transacções ou de outros acontecimentos; por exemplo, os vários componentes de gastos constituindo o custo dos produtos vendidos são reconhecidos ao mesmo tempo que o rendimento derivado da venda dos produtos. Porém, a aplicação do conceito de balanceamento segundo esta Estrutura Conceptual não permite o reconhecimento de itens no balanço que não satisfaçam a definição de activos ou passivos.”*

Ainda no que diz respeito ao reconhecimento dos gastos a Estrutura Conceptual do SNC considera no seu ponto 94 que, *“quando se espere que surjam benefícios económicos durante vários períodos contabilísticos e a associação com rendimentos só possa ser determinada de uma forma geral ou indirectamente, os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados na base de procedimentos de imputação sistemáticos e racionais.”*

Ao nível da noção de gasto e da definição dos critérios para o seu reconhecimento, é isto que a Estrutura Conceptual do novo SNC nos transmite, e que na sua essência se traduz numa grande aproximação ao que se encontra estabelecido pelo IASB, como

demonstraremos aquando da apresentação da definição e reconhecimento de gasto segundo o IASB.

## 2.2.2 - FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB)

De acordo com a Estrutura Conceptual do FASB:

*“Expenses can be present economic resources, yet expenses are not assets. The concept of future economic benefits should be included in the asset definition. The change from focusing on future benefits to focusing on current resources will require companies to look at a list of expenditures to determine whether they qualify as present economic resources.”* <sup>15</sup>

Assim, ao nível da noção de gasto, o FASB considera que:

Os gastos são *outflows* ou outra utilização de activos ou aumento de passivos durante o período, resultantes da entrega ou produção de bens, prestação de serviços ou outras actividades que constituam as operações centrais e principais da entidade.

Já as perdas são diminuições do capital próprio resultantes de transacções periféricas ou acidentais da entidade, excepto aquelas que resultarem de réditos ou investimentos dos proprietários.<sup>16</sup>

Ao nível do reconhecimento dos gastos, na estrutura conceptual do FASB há uma total coincidência com o estabelecido pelo IASB, pelo que trataremos esta matéria do reconhecimento quando nos debruçarmos sobre a estrutura deste organismo.

---

<sup>15</sup> FASB – [Em linha]. [Consult. 22 Abr. 2009]. Disponível em WWW: URL: [http://72.3.243.42/small\\_business\\_advisory\\_committee/12-08-06\\_sbac.pdf](http://72.3.243.42/small_business_advisory_committee/12-08-06_sbac.pdf)

<sup>16</sup> REIS, José Filipe Pires dos (2006) – Contabilidade Geral II, Caderno 1, página 33.

### 2.2.3 - INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB)

No âmbito da reestruturação do IASC ocorrida entre 1997 e 2001, foi criado o IASB que assumiu as suas responsabilidades técnicas. A sua criação teve como objectivo melhorar a estrutura técnica de formulação e validação dos novos pronunciamentos internacionais a serem emitidos pelo IASB com o novo nome de *International Financial Reporting Standar* (IFRS).<sup>17</sup>

Em 1989 o IASC tinha já publicado um documento do qual constava a sua proposta de “*Estrutura Conceptual para a Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras*”<sup>18</sup>, o qual seguia claramente o modelo do FASB.

De acordo com a Estrutura Conceptual do IASB, os gastos são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de fluxos posteriores ou deperecimento de activos ou não ocorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam relacionadas com distribuições aos participantes no capital próprio.<sup>19</sup>

No âmbito do conceito de gasto preconizado nesta estrutura conceptual, importa ter presente que:

*“A definição de gasto engloba perdas assim como aqueles gastos que resultem do decurso das actividades ordinárias da empresa. Os gastos que resultem do decurso das actividades ordinárias da empresa incluem, por exemplo, o custo das vendas, os salários e as depreciações. Tomam geralmente a forma de um exfluxo ou deperecimento de activos tais como dinheiro e seus equivalentes, existências e activos fixos tangíveis.”*<sup>20</sup>

*“As perdas representam outros itens que satisfaçam a definição de gastos e podem, ou não, surgir no decurso das actividades correntes da empresa. As perdas representam diminuições em benefícios económicos e como tal*

---

<sup>17</sup> Normas Internacionais de Contabilidade [Em linha]. [Consult 21 Abr. 2009]. Disponível em: WWW: URL: [http://pt.wikipedia.org/wiki/Normas\\_internacionais\\_de\\_contabilidade\\_IAS\\_/IFRS](http://pt.wikipedia.org/wiki/Normas_internacionais_de_contabilidade_IAS_/IFRS)>

<sup>18</sup> IASB (International Accounting Standards Board) (1989), Framework of the Preparation and Presentation of Financial Statements, Londres: IASB.

<sup>19</sup> SILVA, Eduardo Sá (2004) – Normas Internacionais de Contabilidade, Vida económica, página 57.

<sup>20</sup> IASB – Estrutura Conceptual do IASB – ponto 78

*não são na sua natureza diferentes de outros gastos. Daqui que não sejam vistas como um elemento separado nesta Estrutura Conceptual.”*<sup>21</sup>

*“As perdas incluem, por exemplo, as que resultam de desastres como os incêndios e as inundações bem como as que provêm da alienação de activos não correntes. A definição de gastos também inclui perdas não realizadas como, por exemplo, as provenientes dos efeitos do aumento da taxa de câmbio de uma moeda estrangeira respeitante a empréstimos obtidos de uma empresa nessa moeda.”*<sup>22</sup>

De acordo com o IASB, os gastos, de uma forma geral abrangem todas as reduções que se verificam ao nível dos benefícios económicos futuros da entidade económica, sendo que os gastos em sentido estrito são aqueles cujo sacrifício económico resultam da actividade normal desenvolvida, enquanto que as perdas poderão ser qualificadas como gastos que não estão abrangidos nesse âmbito.<sup>23</sup>

Ao nível dos critérios de reconhecimento dos gastos, ambas as estruturas conceptuais – do FASB e do IASB, referem que:

*“Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados quando tenha surgido uma diminuição dos benefícios económicos futuros relacionados com uma diminuição num activo ou com um aumento de um passivo e que possam ser mensurados com fiabilidade. Isto significa com efeito, que o reconhecimento de gastos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de um aumento de passivos ou de uma diminuição de activos (por exemplo, o acréscimo de direitos dos empregados ou a depreciação de equipamentos).”*<sup>24</sup>

*“Os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados com base numa associação directa entre os custos incorridos e a obtenção de rendimentos específicos. Este processo, geralmente referido como o balanceamento de custos com réditos, envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado de réditos e de gastos que resultem directa e conjuntamente das mesmas transacções ou de outros acontecimentos; por*

---

<sup>21</sup> **IASB** – Estrutura Conceptual do IASB – ponto 79

<sup>22</sup> **IASB** – Estrutura Conceptual do IASB – ponto 80

<sup>23</sup> **REIS**, José Filipe Pires dos (2006) – Contabilidade Geral II, Caderno 1, página 33

<sup>24</sup> **IASB** – Estrutura Conceptual do IASB – ponto 94

*exemplo, os vários componentes de gastos constituindo o custo dos produtos vendidos são reconhecidos ao mesmo tempo que o rendimento derivado da venda dos produtos.”<sup>25</sup>*

*“Quando se espera que surjam benefícios económicos futuros durante vários períodos contabilísticos e a associação com rendimentos possa ser determinada de uma forma geral ou indirecta, os gastos são reconhecidos na demonstração dos resultados na base de procedimentos de imputação sistemáticos e racionais. Isto é muitas vezes necessário ao reconhecerem-se os gastos associados com o consumo de activos tais como os activos fixos tangíveis, o goodwill, as patentes e as marcas; em tais casos, o gasto é referido como depreciação ou amortização. Estes procedimentos de imputação destinam-se a reconhecer gastos nos períodos contabilísticos em que os benefícios económicos associados com estes itens se consumam ou se extingam.”<sup>26</sup>*

*“Um gasto é imediatamente reconhecido na demonstração dos resultados quando o dispêndio não produza benefícios económicos futuros ou quando, e tanto quanto, os benefícios económicos futuros não se qualifiquem, ou cessem de qualificar-se, para reconhecimento no balanço como um activo.”<sup>27</sup>*

*“Um gasto é também reconhecido na demonstração dos resultados nos casos em que seja incorrido um passivo sem o reconhecimento de um activo, como se dá quando surja um passivo por garantia de um produto.”<sup>28</sup>*

Assim sendo e de uma forma generalista, no âmbito do reconhecimento, os gastos devem ser reconhecidos quando ocorrer uma diminuição dos benefícios económicos futuros ou um aumento do passivo, e que tal diminuição ou aumento possa ser quantificado com razoabilidade. Portanto, o reconhecimento de um gasto implicará simultaneamente a diminuição de um activo ou um aumento de um passivo.

---

<sup>25</sup> **IASB** – Estrutura Conceptual do IASB – ponto 94

<sup>26</sup> **IASB** – Estrutura Conceptual do IASB – ponto 96

<sup>27</sup> **IASB** – Estrutura Conceptual do IASB – ponto 97

<sup>28</sup> **IASB** – Estrutura Conceptual do IASB – ponto 98

Associado ao reconhecimento de um gasto estão dois princípios contabilísticos de extrema importância: o princípio da especialização dos exercícios e o princípio da correlação entre custos e proveitos:

O Princípio da Especialização dos Exercícios consagra que *“os proveitos e os custos são reconhecidos quando obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, devendo incluir-se nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.”*<sup>29</sup>

Ou seja, sempre que determinado activo deixe de possuir a característica de gerar benefícios económicos futuros, deverá ser reconhecido como custo no período em que tal suceder. Por outro lado, e seguindo a mesma linha de raciocínio, sempre que uma despesa ocorra e o benefício a ela associado se consuma no mesmo exercício económico, não haverá lugar ao reconhecimento de um activo mas sim, imediatamente, ao de um gasto.

O Princípio da Correlação entre Proveitos e Custos implica que estes sejam *“reconhecidos na demonstração de resultados na base de uma correlação directa entre os custos incorridos e a obtenção de elementos específicos de proveitos.”*<sup>30</sup>

#### **2.2.4 - ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA)**

De acordo com o PCG:

*“Gastos son decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales.”*<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> POC – Capítulo 4 – Princípios Contabilísticos

<sup>30</sup> Ordem dos Revisores Oficiais de Contas – Estrutura Conceptual do IASC – ponto 95

<sup>31</sup> Plan General de Contabilidad – ICAC – página 57

De acordo com o mesmo normativo, importa ter presente que:

*“Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado de câmbios en el patrimonio neto.”*<sup>32</sup>

Ao nível dos critérios de reconhecimentos dos elementos das demonstrações financeiras e no caso concreto dos gastos:

*“El reconocimiento de un gasto tiene lugar como consecuencia de una disminución de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultâneo o el incremento de un pasivo, o la desaparición o disminución de un activo y, en ocasiones, el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto.”*<sup>33</sup>

*“Se registrarán en el período a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en este, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos.”*<sup>34</sup>

A noção de gasto é assim, um conceito fundamentalmente económico, que influencia o resultado contabilístico da empresa na medida em que possa ser revertido em proveito ou em perda.

Ao nível da noção de gasto e dos critérios para o seu reconhecimento podemos concluir que, ao nível dos vários organismos normalizadores internacionais, existe uma grande similitude de conceitos, e que Portugal vai aproximar-se das noções já aplicadas aquando da entrada em vigor do SNC.

---

<sup>32</sup> Plan General de Contabilidad – ICAC – pagina 57

<sup>33</sup> Plan General de Contabilidad – ICAC – pagina 58

<sup>34</sup> Plan General de Contabilidad – ICAC – pagina 58



### **2.3 - ELEMENTOS INTEGRADORES DA NOÇÃO DE CUSTO CONTABILÍSTICO E SEUS REQUISITOS**

Depois de desenvolvida a noção de custo, e no âmbito da mesma definição, podemos afirmar que contabilisticamente este é aceite, desde que se encontre devidamente documentado e tenha ocorrido no âmbito da prossecução da actividade da empresa. Contudo, não são apenas estes os requisitos que terão que se verificar.

Assim, e inicialmente para a aceitação de um custo é essencial que se verifiquem um conjunto de requisitos gerais como sejam a efectivação, a contabilização e a imputação temporal.

O requisito da efectivação pressupõe que, para que um custo possa ser contabilizado, é necessário que este seja incorrido pelo sujeito passivo, e para o fim que a empresa pretende alcançar. Assim, este requisito encontra-se preenchido quando se verificar que existe de facto um custo, e que o mesmo ocorreu no interesse da empresa.

A problemática da efectivação encontra-se directamente ligada à problemática da existência, ou seja, o objectivo deste requisito é o de mostrar que determinado custo pode ser contabilizado se a empresa puder demonstrar a sua existência e veracidade através de documentos justificativos válidos.

Noutra vertente, e directamente ligada com o exposto, importa saber se houve realmente um custo suportado pela empresa, ou se foi suportado por um qualquer terceiro, conduzindo a um empobrecimento da empresa com custos fictícios que levem a uma diminuição do seu resultado tributável.

Outro dos requisitos essenciais para que um custo possa ser reconhecido na contabilidade das empresas e ser dedutível fiscalmente, prende-se com a verificação de que o mesmo se encontra devidamente contabilizado.

Desta forma e tendo em conta o que já foi referido aquando da caracterização do Modelo de Dependência Parcial, a contabilização dos documentos é condição obrigatória para aceitar a respectiva dedutibilidade, sendo essencial que os mesmos se encontrem devidamente contabilizados e comprovados.

Por ultimo, o requisito da imputação temporal encontra-se directamente relacionado com o regime do acréscimo, uma vez que os custos apenas são admissíveis quando contabilizados no exercício económico a que dizem respeito.

De acordo com a estrutura conceptual do SNC e no âmbito do regime do acréscimo:

*“Os efeitos das transacções e outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem.”<sup>35</sup>*

Assim, contabilisticamente deve tomar-se em consideração os custos e os proveitos relativos ao exercício económico em causa, independentemente da data do seu pagamento ou de recebimento.

---

<sup>35</sup> SNC (Sistema de Normalização Contabilística) (2009) – Estrutura Conceptual – ponto 22

## **CAPÍTULO III – O RECONHECIMENTO DO CUSTO FISCAL**

### **1 – O CUSTO FISCAL NO NORMATIVO PORTUGUÊS**

#### **1.1 – NOÇÃO DE CUSTO FISCAL**

A noção de custo no Direito Fiscal encontra-se formulada no art. 23.º CIRC, que o apresenta como um princípio geral. De acordo com o artigo em causa, *“consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, ou para a manutenção da fonte produtora.”*

A solução legal vem espelhada no referido art. 23.º sendo considerada uma autêntica cláusula geral, que vem demonstrar que no essencial são considerados custos para efeitos fiscais, todos os custos efectivos que se encontrem evidenciados na contabilidade e que preencham os requisitos constantes do enunciado do artigo. Ainda no seu âmbito são enumeradas as várias despesas susceptíveis de serem consideradas como custos ou perdas.

Esta norma encontra-se incluída num grupo denominado de “regras gerais” em que o ponto de partida é aceitar os custos contabilizados, a não ser que existam normas expressas que afastem a sua dedutibilidade. É neste sentido que no âmbito do Direito Fiscal se encontram algumas excepções que impedem a dedutibilidade dos custos, como seja o caso do art. 33.º do CIRC – Reintegrações e Amortizações não aceites como custo e do art. 42.º do CIRC – Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais.

Também o art. 23.º do CIRC se pode tornar limitativo na aceitação dos custos, nomeadamente se os requisitos de comprovação, indispensabilidade e ligação aos ganhos sujeitos a imposto, não se verificarem.

No âmbito do exposto podemos colocar a seguinte questão: Porque é que o legislador tem necessidade de criar o conceito de custo fiscalmente aceite, e de simultaneamente restringir o mesmo conceito?

Várias são as razões que o levaram a actuar desta forma, nomeadamente o facto de o Direito Fiscal ter uma vertente moralista ou de coerência do sistema jurídico. Este tem

que ser coerente com os outros ramos do Direito e deve contribuir para a moralidade da actividade empresarial, pelo que, neste âmbito as multas e contra-ordenações não são aceites como custo.

O legislador procura essencialmente atingir dois objectivos ao definir o que são custos aceites e ao restringir o âmbito dos mesmos. Assim, estabelece regras para evitar abusos por parte dos contribuintes, e atende ao princípio da liberdade de gestão das empresas quando aceita fiscalmente aqueles que resultam de actos normais na prossecução dos fins da empresa.

O Direito Fiscal tem que acautelar o que se entende por custo suportado no interesse da empresa e o que é suportado no interesse de particulares, sendo esta outra das razões que fez com que o legislador tivesse necessidade da sua restrição.

Razões de segurança jurídica influenciaram o legislador, que veio a exigir a devida documentação dos factos no sentido de evitar práticas de evasão fiscal. Tendo por base os diplomas legais que permitiram identificar a noção de custo fiscal, concluímos que não foi dada uma definição clara e objectiva da mesma, fazendo depender a sua qualificação da finalidade a que os custos se destinam. A noção de custo exposta é, assim, imperfeita e incompleta dado que remete para uma relação de causalidade e não para a definição propriamente dita.

É pois visível uma relação de causalidade entre os custos contabilizados e as componentes positivas do rédito, pelo que um custo só será dedutível se for para prossecução dos interesses da empresa e para a realização dos proveitos.

## **1.2 – REQUISITOS LEGAIS E ESPECÍFICOS DE DEDUTIBILIDADE**

Numa análise ao art. 23.º do CIRC identificam-se dois grandes requisitos que permitem que os custos contabilísticos sejam aceites como custos fiscais, nomeadamente a necessidade de comprovação e a indispensabilidade (relação de causalidade) entre os encargos e a sua ligação aos ganhos sujeitos a imposto ou em fase de manutenção da fonte produtora.

Para além dos requisitos já mencionados extrai-se, na definição de custo constante do art. 23.º CIRC, um pressuposto básico e prévio para a aceitação e contabilização como

custo, que é a sua efectiva existência, ou seja, a assumpção como contrapartida da aquisição de um qualquer factor de produção. Tudo isto se encontra relacionado com os fins que o Direito Fiscal visa prosseguir, pelo que a simples contabilização é condição necessária mas não suficiente para a dedutibilidade de um custo.

Conforme refere PORTUGAL (2004:168) “*o que verdadeiramente importa não é a arrumação contabilística feita pelo contribuinte mas a natureza real das coisas: ao Direito Fiscal interessa atender às situações de facto e não ao artificialismo que as encobre.*”

Verificado este pressuposto, e se se comprovar ser o custo indispensável à realização dos fins da empresa, bem como o nexo de indispensabilidade entre os custos e os proveitos, estão reunidas as características que permitem a sua aceitação fiscal.

É nesta linha de pensamento que existem essencialmente dois tipos de abordagem que é necessário considerar. Num primeiro nível temos a exigência de comprovação formal da realização do custo, e num segundo nível coloca-se a questão da indispensabilidade dos custos para a obtenção dos proveitos sujeitos a imposto. O preenchimento dos requisitos formais é assim uma das questões mais importantes no âmbito do regime fiscal dos custos.

## **1.2.1– NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO**

### **1.2.1.1– O PROCESSO**

O processo de comprovação visa essencialmente a verificação e comprovação efectiva do custo através do respectivo suporte documental. A questão da comprovação de um custo é um dos requisitos que se reporta à efectividade da realização dos mesmos e que se encontra patente no corpo do art. 23.º do CIRC.

Conforme refere FAVEIRO (2002:848) a prova que se exige no art. 23.º CIRC “*é a efectiva realização dos factos constitutivos dos encargos; prova que concretamente consiste nas variáveis formas de apoio escritural aos lançamentos contabilísticos dos custos.*”

A necessidade de comprovação de um custo traduz-se essencialmente numa natureza probatória cujo objectivo é, perante o Direito Fiscal, provar que efectivamente aquele ocorreu.

Do ponto de vista do Direito Fiscal português, a prova documental é justificada pela necessidade de comprovar a efectividade do custo e para aferir a natureza da despesa no âmbito da actividade económica que o sujeito passivo exerce. É com esta finalidade que se justifica a necessidade de escrita organizada no seio das organizações.

Em sede de IRC, a justificação do custo assume uma formalidade probatória, dado que, para que um determinado montante seja considerado é necessário que tal realidade seja materializada. Tal evidenciação é feita por documentos, uma vez que perante o Direito Fiscal é este o suporte formal mais adequado, constituindo a prova documental a prática mais usual no âmbito do comércio e das transacções económicas.

Relacionado com a prova documental, coloca-se a questão de identificar que tipos de documentos preenchem os requisitos para poderem ser considerados como meios de prova. No âmbito do CIRC apenas se faz referência à necessidade de “documentos justificativos” enquanto apoio para os lançamentos contabilísticos, mas não se refere que tipo de documentos podem ser considerados, pelo que é fundamental identificar, no âmbito da legislação, qual a importância do conceito.

Aquilo que o legislador procurou demonstrar é que há necessidade de provar a efectividade de um custo para que este possa ser aceite, sendo a comprovação feita por documentos justificativos. Assim, e como meios de prova baseados em documentos, podemos destacar os documentos internos (ex: notas de lançamento internas) e os documentos externos (ex: facturas).

Como já ficou claro o CIRC não contém nenhuma referência que precise a noção de “documento justificativo”, contudo, tendo em conta a análise de outros normativos, designadamente o CIVA encontramos informação exemplificativa desta noção, que contribui simultaneamente para a determinação do rendimento tributável das organizações. Nesta sede, a lei impõe a obrigação de emitir um documento que acompanhe a transacção – inicialmente a guia de remessa e posteriormente a factura – sendo esta última considerada como documento justificativo.

Dada a necessidade de prova documental, em sede de imposto sobre o rendimento, passou a considerar-se que determinado documento é justificativo se respeitar os

requisitos formais constantes da factura ou documento equivalente, como aliás vem exposto no art. 28.º n.º 1 alínea b) e art. 35.º n.º 5 do CIVA. Atendendo ao art. 28.º n.º 1 alínea b) do CIVA, os sujeitos passivos encontram-se obrigados a emitir factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens ou prestação de serviços, bem como pelos pagamentos que lhes sejam efectuados antes da data da transmissão dos bens ou da prestação de serviços.

Por outro lado, o art. 35.º n.º 5 do CIVA refere um conjunto de requisitos formais que têm que se verificar para que a prova documental seja validamente aceite. Desta forma, as facturas ou documentos equivalentes devem conter:

- O nome, firma ou denominação social, e a sede ou domicílio do fornecedor dos bens ou do prestador de serviços, e do destinatário ou adquirente;
- Os números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto; a quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; o preço líquido de imposto e outros elementos incluídos no valor tributável; as taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;
- O motivo justificativo da não aplicação do imposto se for caso disso e a data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações se essa data não coincidir com a emissão da factura.

O entendimento doutrinal e legal nesta matéria é de que o preenchimento dos requisitos formais em IVA, pressupõe o preenchimento dos requisitos estabelecidos em IRC, ou seja, em sede do imposto sobre o rendimento, o documento justificativo traduz-se na factura ou documento equivalente.

Contudo, importa nesta linha de pensamento ter a percepção de que esta aceitação da factura ou documento equivalente não é uma situação pacífica no âmbito doutrinal, uma vez que nem sempre o documento justificativo corresponde somente à factura completa. Durante algum tempo, a Administração Fiscal defendia que apenas a factura era um verdadeiro documento justificativo, contudo já não é este o entendimento, podendo desta forma, outros documentos que cumprem os requisitos legais ser considerados como tal.

Para além da Administração Fiscal é também este o entendimento de vários autores especialistas nesta área. Segundo MOURA PORTUGAL (2004), a prova documental poderá ser suportada pela exigência de factura ou outro documento equivalente. No âmbito da doutrina portuguesa em sede de IRC, os requisitos formais patentes em sede de IVA, pressupõem o preenchimento dos requisitos estabelecidos pelo legislador em sede de IRC, pelo que os requisitos a observar são idênticos em ambos os domínios.

No nosso entendimento, pensamos ser correcto e oportuno que um documento seja considerado justificativo se verificar os requisitos formais, contudo, achamos que esta ideia não deverá ser restritiva, uma vez que poderão existir outros meios de prova que poderão ser tão válidos como as facturas, mesmo não contendo cumulativamente todos esses requisitos, ou seja, um outro documento que não a factura poderá enquadrar-se perfeitamente na noção de documento justificativo, desde que explicita de forma clara as principais características da operação.

Assumindo que a aceitação fiscal de um custo depende da comprovação do mesmo pela observância de documentos justificativos válidos, como é o caso das facturas, importa ter presente que não devem ser considerados os custos titulados por facturas nos casos em que se apure que não houve a efectiva prestação de serviços e não devem ser aceites os custos, que por qualquer motivo não se encontrem devidamente documentados. As razões que justificam esta não-aceitação prendem-se com o combate à fraude e evasão fiscal e às exigências de natureza formal e de documentação do custo e, por outro lado, prendem-se com a necessidade de tributação do rendimento real, razão pela qual é necessário saber se determinado custo foi ou não efectivamente incorrido.

O que se pretende alcançar com o requisito da comprovação é o de demonstrar que os custos contabilizados no seio das organizações têm suporte legal e foram efectivamente incorridos para o alcance dos fins que a empresa se propôs alcançar. Verificadas estas condições estão reunidas as condições para a sua admissibilidade no âmbito do Direito Fiscal.

Ainda neste âmbito coloca-se uma questão que se prende com a necessidade de saber se o documento justificativo poderá ser o único meio de prova para a comprovação dos custos. Do acima exposto depreende-se que a regra geral é de que um custo apenas poderá ser contabilizado se existir prova documental de que o mesmo ocorreu. Esta é a regra geral, porém e como em tudo, existem excepções.



Assim, poderão ser aceites outros meios de prova para a comprovação dos custos, como a prova testemunhal, que será válida desde que devidamente fundamentada. Poderão, assim existir situações, em que a prova testemunhal só por si é válida para provar a efectividade do custo, como também poderão existir outras em que aquela é um complemento à prova documental para viabilizar os lançamentos efectuados.

Parte-se assim do princípio de que a lei exige certo tipo de documentos para prova de factos fiscalmente relevantes como sucede em sede de custos, podendo contudo, e em certas circunstâncias, existir outros meios de prova alternativos que poderão ser usados. Esta excepção resulta do facto de, por vezes, existirem custos que se encontram contabilizados, mas em relação aos quais o contribuinte não dispõe de documento suporte.

Por outro lado, não se pode recusar a dedutibilidade de um custo, quando este se encontre insuficientemente demonstrado por outros meios de prova mencionados pelo contribuinte. Nestas situações não basta que o contribuinte apresente um simples documento interno, pois tem adicionalmente que provar, por qualquer outro meio, a existência da efectividade da operação, seja através de prova testemunhal, documentos auxiliares ou outros. Perante estas situações cabe ao sujeito passivo o ónus da prova, sendo que os custos não documentados assumem efeitos fiscais se o contribuinte provar a efectividade da operação e os montantes apresentados pelos meios ao seu dispor.

Nestes casos excepcionais, os custos podem ser considerados se o contribuinte conseguir provar a sua efectiva existência e pagamento através de documentos ou meios de prova alternativos. A adopção de meios de prova alternativos para a comprovação dos custos suportados pode ser admissível em dois momentos:

- Num primeiro momento, não há qualquer intervenção da Administração Fiscal e o sujeito passivo auto-liquida o imposto suportado com base nos elementos contabilísticos que possui baseados em meios de prova que considere viáveis;
- Num segundo momento, há a intervenção da Administração Fiscal e o sujeito passivo tem necessidade de recorrer a meios de prova alternativos para provar que o custo previamente contabilizado é fiscalmente aceite e que por isso não é necessário corrigir o resultado líquido do exercício.

Em síntese a ideia que se desenvolve é que, a prova documental é a que assume relevo, sendo considerada como a regra geral, podendo contudo serem utilizados meios de prova alternativos para justificar a realidade dos custos.

#### **1.2.1.2 – OS PRESSUPOSTOS DE NATUREZA FORMAL E OS REFLEXOS NAS CORRECÇÕES À MATÉRIA COLECTÁVEL**

No âmbito das correcções à matéria colectável que resultam das divergências existentes entre a Contabilidade e a Fiscalidade e os fins distintos que ambas as disciplinas prosseguem, é essencial considerar duas situações:

- Fiscalmente detectam-se erros que não afectam a veracidade total dos documentos;
- Fiscalmente detectam-se erros que colocam em dúvida a veracidade dos registos.

A regra geral assumida pelos Tribunais e pela Administração Fiscal é de que a determinação da matéria colectável deve ter como ponto de partida os registos e o suporte contabilístico.

Para que não se verifiquem entraves na aceitação dos registos contabilísticos é preciso que a contabilidade espelhe exactamente o rendimento real obtido no seio da actividade económica, depois de corrigidos esses erros, sendo também necessário que os requisitos contabilísticos evidenciem a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do desempenho.

Contudo, na presença de erros ou inexactidões cabe à Administração Fiscal determinar a gravidade dos mesmos. O processo de análise poderá permitir aceitar a veracidade dos registos contabilísticos apesar da detecção de determinados erros, cabendo-lhe proceder a correcções devidamente fundamentadas no sentido de reconstruir o lucro tributável sem recurso à avaliação indirecta e portanto aceitando como base a contabilidade do contribuinte. No entanto, se a Administração Fiscal considerar graves os erros existentes compete-lhe provar o porquê da não-aceitação de determinados custos, recorrendo a métodos indirectos.

Importa neste âmbito deixar claro que é à Administração Fiscal que cabe o ónus da prova, demonstrando o porquê da não-aceitação de determinadas situações, sendo

importante ter presente que a observância de situações de irregularidade, não constitui condição única para a aplicação de métodos indirectos de avaliação da matéria colectável.

O recurso a esta forma de avaliação apenas faz sentido quando as anomalias são tão graves que impedem o apuramento directo da matéria tributável. A utilização de métodos indirectos de avaliação da matéria colectável assume assim uma natureza excepcional, pelo que a regra geral se traduz na determinação da matéria colectável recorrendo às disposições vigentes no CIRC.

No IRC é regra geral considerar como verdadeiros os registos contabilísticos quando estes se encontrem em conformidade com a lei comercial e fiscal. É tomando isto em consideração que a Lei Geral Tributária (LGT) no seu art. 71.º refere, que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da Administração Tributária ou dos contribuintes é da competência de quem os invoque.

Esta é de facto a solução mais correcta e adequada, uma vez que se o ónus da prova recaísse somente sobre o sujeito passivo este seria confrontado com a necessidade de demonstrar para além das provas constantes da sua contabilidade, que não existiam outros proveitos para além dos declarados, nem teriam sido suportados mais custos que os registados. Nesta linha de pensamento, PORTUGAL (2004:171) considera que “*a dedutibilidade ou aceitação de custos contidos no balanço deixou de ser uma questão de facto e passa a ser uma questão de direito, com reflexos ao nível do ónus da prova, que deixa de caber ao contribuinte.*”

Desta forma, a regra geral é de que o ónus da prova recai sobre quem pretende demonstrar a veracidade ou não dos registos contabilísticos. Assim, e considerando que o contribuinte declara todos os factos económicos e cumpre todos os deveres acessórios, é responsabilidade da Administração Fiscal provar a inveracidade da escrita contabilística.

Parte-se assim do pressuposto de que existe veracidade nas práticas contabilísticas levadas a cabo pelo contribuinte e de que estas contribuem para evidenciar uma imagem fiel e verdadeira da situação patrimonial da empresa, competindo à Administração Fiscal provar a existência de anomalias e por conseguinte desconsiderar os registos contabilísticos feitos pela empresa.

Contudo, existem várias situações em que ocorre a inversão do ónus da prova, passando a caber ao contribuinte a responsabilidade de provar a existência e quantificação dos factos tributários. Assim:

- A primeira situação prende-se com a necessidade adicional de certos formalismos para que possa ocorrer a dedutibilidade;
- A segunda relaciona-se com uma questão de direito, em que não se duvida da efectividade do facto tributário, mas somente do respectivo preceito e alcance das normas jurídicas;
- A terceira situação está relacionada com o facto de o contribuinte ter que provar a veracidade dos elementos escriturados em certas circunstâncias, e em que a Administração Fiscal não duvida da veracidade dos registos, mas do cumprimento de certas condições tipificadas na lei.

Nestas três situações entendeu-se que deveria caber ao contribuinte o ónus de prova uma vez que é ele que se encontra em contacto com a realidade e portanto tem uma facilidade acrescida em provar a veracidade dos factos constitutivos de dúvida.

Para além destas situações, existe uma outra razão que se situa ao nível do documento externo, inexistente ou insuficiente, que acompanha as transacções. Também perante esta situação há inversão do ónus da prova, pois considera-se que o contribuinte não cumpre os deveres acessórios a que se encontra incumbido.

Sendo que a regra geral é a que cabe à Administração Fiscal provar a inveracidade dos dados contabilísticos, é-lhe atribuído um trabalho de investigação sobre as informações fornecidas pelo contribuinte. A fiscalização da Administração Fiscal, interna ou externa, procura:

- Detectar a inexistência de documentos justificativos de suporte e o desacerto dos valores escriturados quando comprovadas com as operações realizadas e declaradas pelo contribuinte;
- Detectar a falta de correspondência entre os registos contabilísticos e a realidade, ou porque na contabilidade figuram operações que efectivamente não ocorreram, ou porque na realidade ocorreram operações que não se encontram contabilizadas.

Na actualidade e dada a frequência com que se verificam, a fiscalização externa incide em grande escala sobre a problemática das facturas falsas, em que se verifica a inexistência real do facto económico por contrapartida à regularidade formal do documento.

Com a fiscalização interna e externa a Administração Fiscal consegue detectar inúmeras situações de irregularidade. Assim, e se estas irregularidades não forem consideradas graves, cabe à Administração Fiscal corrigir a matéria colectável apresentada pelo contribuinte. No caso das irregularidades assumirem consequências graves torna-se impossível a comprovação e quantificação dos elementos determinativos, promovendo-se uma liquidação adicional com base em métodos indirectos.

Neste sentido, o art. 87.º da LGT refere os casos em que deve ocorrer a avaliação pelos métodos indirectos. O seu relacionamento com o art. 52.º n.º 1 do CIRC deixa claro que a aplicação de métodos indirectos efectua-se nos casos e condições previstos no art. 87.º da LGT. Em suma, a regra geral assenta na reconstituição, por parte da Administração Fiscal, da matéria colectável, traduzindo-se a excepção na aplicação de métodos indirectos, apenas e quando as anomalias forem de tal ordem que impeçam o apuramento da matéria tributável com recurso às disposições do CIRC.

## **1.2.2 - A INDISPENSABILIDADE E A LIGAÇÃO AOS GANHOS SUJEITOS A IMPOSTO**

### **1.2.2.1 – INDISPENSABILIDADE**

A indispensabilidade é outro dos requisitos que é necessário verificar para que os custos possam ser dedutíveis em sede fiscal, e encontra-se relacionada com o objecto societário que se pretende alcançar, pelo que, apenas são aceites fiscalmente aqueles que estejam intimamente relacionados com os fins a que a empresa se propõe alcançar. O termo “indispensabilidade” leva-nos a considerar que são necessários todos os custos que se encontrem ligados aos interesses da organização.

Conforme refere PORTUGAL (2004:116) “*os custos indispensáveis equivalem, assim aos gastos contraídos no interesse da empresa.*” Ainda neste sentido SANCHES

(2007:384) assume o mesmo ponto de vista, ao referir-se ao facto de *“o custo ser uma despesa com um fim empresarial, o que não quer dizer uma despesa que tenha um fim imediato e directamente lucrativo, o que é indispensável é que tenha, na sua origem e na sua causa o interesse específico da empresa.”*

Na mesma linha de pensamento TAVARES (2002:41) considera que *“os custos fiscais indispensáveis são todos os decaimentos suportados pela empresa no interesse da organização. São todos os encargos que se insiram na capacidade dos entes morais, ligados nessa medida, à prossecução do respectivo fim lucrativo. Numa palavra, os custos indispensáveis são todos os custos verdadeiros e reais, ainda que ligados a negócios ruinosos.”*

Desta forma e face às opiniões expressas é legítimo afirmar que ocorre a aceitação fiscal dos custos incorridos, quando estes se apresentam em ligação directa com a actividade produtiva que a empresa desenvolve, ou seja, quando se encontrem directamente relacionados com o fim societário da organização.

O termo em análise exige que para um custo ser fiscalmente aceite, deve ser indispensável e não apenas útil, à realização dos proveitos e à manutenção da fonte produtora. Entende-se, assim, que um custo é indispensável, quando é absolutamente necessário à realização dos ganhos sujeitos a imposto.

Em oposição a este conceito, subjaz a noção de liberdade no plano empresarial. Na opinião de PORTUGAL (2004), este conceito deverá ser interpretado de forma mais restritiva. Tal situação relaciona-se com o facto de nem todos os custos incorridos no âmbito empresarial poderem ser admissíveis para efeitos fiscais, ou porque não estão relacionados com a actividade societária, ou porque não são absolutamente necessários para a obtenção de proveitos e para a manutenção da fonte produtora.

Ao nível do Direito Fiscal português a noção de indispensabilidade está directamente associada à necessidade do custo na esfera empresarial. Como bem refere PORTUGAL (2001:86) *“só esta concepção está de acordo com os princípios de liberdade de gestão empresarial e, ao mesmo tempo, respeita interesses específicos do Direito Fiscal.”*

Face ao exposto será correcto afirmar, que em Portugal a noção de indispensabilidade está intimamente relacionada com o objecto societário, sendo esta a posição assumida por vários autores. Neste âmbito, FAVEIRO (2002) relaciona o termo de indispensabilidade dos custos com o acto de gestão, e assume a posição de que o

conceito deve ser reportado aos dados económicos. Neste caso, não há relacionamento entre os custos incorridos e o objecto societário, pelo que se deve proceder às necessárias correcções, expurgando os não necessários daqueles que se assumem como fiscalmente aceites.

Outro parecer que neste âmbito assume grande relevância é o de TAVARES (2002), que considera serem indispensáveis todos os custos que se encontrem relacionados com o interesse da organização, que não se encontrem abusivamente registados na contabilidade e que sejam tidos como custos reais daquela. Ainda segundo TAVARES (1999:167), e a propósito desta problemática:

*“A noção legal de indispensabilidade entre as componentes positivas e negativas do rendimento, pelo contrário, apenas intima uma relação de causalidade económica, no sentido da admissibilidade fiscal dos encargos reputados da indispensabilidade pelo órgão de gestão, dado que contribuem ainda que indirecta ou mediatamente, para a percepção dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora. Ora, este desiderato verifica-se sempre que – por funcionamento da teoria da especialidade do fim das pessoas colectivas – as operações societárias se insiram na sua capacidade, por subsunção no respectivo escopo estatutário e, em especial, desde que se conectem com a obtenção do lucro, ainda que de forma indirecta ou mediata.”*

Desta forma, e na sequência do já referido, os custos são considerados indispensáveis quando são contraídos no interesse da organização. Pelo exposto, são considerados custos indispensáveis e por conseguinte aceites fiscalmente, todos os que estão relacionados com o interesse societário, e que contribuem para a obtenção de ganhos e para a manutenção da fonte produtora.

A imposição deste requisito para a aceitação fiscal, procura impedir que se verifiquem situações de abuso de dedutibilidade, entre outras situações, nas relações entre as empresas e os respectivos sócios.

Também ao nível do requisito da indispensabilidade assume relevância a problemática do ónus da prova. Neste âmbito, a posição assumida pelos tribunais portugueses tem sido a de fazer recair sobre o contribuinte o ónus de provar a indispensabilidade do custo.

Esta questão é levada a cabo quando se deixa de acreditar na veracidade da contabilidade e dos registos contabilísticos, até porque, como já tivemos oportunidade de analisar a regra geral nesta matéria é a de considerar a veracidade dos registos contabilísticos quando estes se encontrem em conformidade com a lei comercial e fiscal.

No âmbito da indispensabilidade, sempre que a Administração Fiscal fundamente num juízo de razoabilidade sobre a provável falta de conformidade de certa operação, é sobre o sujeito passivo que recai o ónus de provar a indispensabilidade do custo. Desta forma, o processo normal baseia-se no seguinte raciocínio: no caso da Administração Fiscal duvidar da indispensabilidade de um determinado custo contabilístico, solicita ao contribuinte as justificações da indispensabilidade do mesmo. Nestas circunstâncias o ónus resume-se na explicitação do interesse societário na contratação do custo em causa.

Segundo a perspectiva judicial portuguesa e considerando o raciocínio apresentado por VIEIRA DE ALMEIDA E ASSOCIADOS (2004), a razão pela qual incide sobre o contribuinte a necessidade de provar a indispensabilidade de determinado custo, resulta do facto de ser ele, aquele que melhor conhece os factos e portanto quem melhor consegue explicar a motivação subjacente às operações e a relativa inserção no escopo social. Perante as contradições da Administração Fiscal incumbe ao contribuinte a necessidade de provar que o custo foi suportado com vista à prossecução dos fins da empresa, não cabendo à Administração Fiscal o controle da gestão da empresa.

Existem contudo, no âmbito da problemática do ónus da prova da indispensabilidade algumas opiniões divergentes. FAVEIRO (2002:848) refere que *“a necessidade de comprovação não se reporta à indispensabilidade dos custos, mas sim à efectividade da realização destes. A indispensabilidade não é, pois susceptível de prova.”*

Já a opinião de PORTUGAL (2004) vai no sentido de que não se deve falar de verdadeiro ónus da prova quando se trata da indispensabilidade de um custo. SANCHES (2007:389) na mesma linha de pensamento considera que:

*“Sempre que esteja em dúvida a necessidade de uma certa despesa, o sujeito passivo deverá colaborar com a Administração Fiscal (...) para fornecer elementos que ponham fim a essa dúvida, aumentando a intensidade da cooperação na razão directa do carácter controvertido da*



*despesa e da sua maior ou menor ligação directa com a prossecução do seu escopo social.”*

Desta forma e contrariando a posição assumida pelos tribunais que consideram ser da responsabilidade do contribuinte a obrigação de provar a indispensabilidade de certo custo quando o mesmo suscite dúvidas à Administração Fiscal, a opinião generalizada de vários autores e a mais plausível do nosso ponto de vista, é que não se deve falar em ónus da prova mas sim no dever de cooperação que deve existir entre os contribuintes e a Administração Fiscal. Assim sendo, e na presença de qualquer facto duvidoso, o sujeito passivo deverá cooperar com a Administração Fiscal fornecendo-lhe todos os elementos que ponham fim às dúvidas suscitadas pela mesma. O sujeito passivo deverá, desta forma, colaborar na explicação da congruência económica da operação.

#### **1.2.2.2 – LIGAÇÃO AOS GANHOS SUJEITOS A IMPOSTO**

Conforme refere a parte inicial do art. 23.º do CIRC “*consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para manutenção da fonte produtora.*”

No âmbito do requisito da indispensabilidade, há ainda uma temática que carece de análise e que se encontra associada à expressão “ganhos sujeitos a imposto.”

Assim e pelo facto de no CIRC não existirem disposições que regulem de forma precisa o tratamento dos encargos suportados que gerem rendimentos isentos ou excluídos de tributação, a Administração Fiscal parte do princípio de que são dedutíveis os custos ou perdas que comprovadamente forem suportados para a obtenção de proveitos e ganhos sujeitos a imposto, ou isentos ou que beneficiem de tratamento preferencial.

A cláusula geral do art. 23.º do CIRC torna-se restrita pelo facto de não fazer referência às condições em que se pode proceder à aceitação fiscal dos custos quando estes não dão origem a proveitos ou ganhos sujeitos a imposto. Perante esta evidência, a Administração Fiscal pretende deixar claro que as condições de dedutibilidade dos custos estão patentes não só na cláusula geral do já mencionado art. 23.º do CIRC, mas também noutras disposições do mesmo diploma, como é o caso do art. 17.º n.º 3 alínea b) do CIRC.

De acordo com esta disposição a contabilidade deve reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo, de modo a que os resultados das operações sujeitas ao regime geral de IRC possam distinguir-se das restantes.

Desta forma, no caso de serem exercidas actividades abrangidas por regimes fiscais diferentes, estas devem encontrar-se devidamente separadas de modo a imputar a cada uma delas os custos efectivamente incorridos. No caso da Administração Fiscal detectar, que certos custos pertencentes a sectores de actividade com regimes de tributação diferentes, são imputados a actividades enquadradas no regime geral, aquela tem a liberdade de efectuar as correcções que entender adequadas.

Também na sequência desta interpretação, a Administração Fiscal considera que no caso do contribuinte desenvolver várias actividades sujeitas a diferentes regimes de tributação, os resultados devem ser apurados de forma separada, pois se tal não acontecer a Administração Fiscal, tem plena liberdade para proceder às correcções fiscais que considere adequadas.

Quando se utiliza o termo “sujeito a imposto” pretende-se tornar claro que o mesmo se refere a um conjunto de operações abrangidas pelas normas de incidência, mesmo que tais operações venham posteriormente a ser abrangidas por uma norma de isenção. E a isenção é manifestamente diferente da não sujeição a imposto.

Conforme refere e muito bem XAVIER (1974:282) *“a isenção tem a natureza jurídica de um facto impeditivo, autónomo e originário e não de uma simples delimitação negativa do facto constitutivo (incidência).”* Assim, enquanto a isenção se traduz num facto impeditivo do imposto, a não sujeição traduz-se no facto de nem sequer se encontrar abrangido pelas normas de incidência.

Neste sentido, a expressão “ganhos sujeitos a imposto” visa deixar claro que a dedutibilidade dos custos apenas é possível se se encontrar correlacionada com a obtenção dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e/ou isentos, pelo que, na presença de custos relacionados com a obtenção de ganhos não sujeitos a imposto a dedutibilidade fiscal dos mesmos não é admissível.

Esta é a posição assumida por PEREIRA (1988) e PORTUGAL (2001), que de forma implícita se encontra presente no corpo do próprio art. 23.º do CIRC.

Ainda nesta matéria PORTUGAL (2000:30), conclui referindo que:

*“O princípio da extensão da dedutibilidade dos custos, tal como está enunciado no art. 23.º do CIRC ao recorrer à expressão “indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto”, não leva a que se exclua do âmbito da dedutibilidade os custos imputáveis a proveitos isentos. Esta disposição apenas exclui da dedução os custos se forem imputáveis a proveitos não sujeitos a IRC.”*

Importa, em jeito de conclusão, referir que a posição levada a cabo pela Administração Fiscal relativamente a esta problemática não se encontra patente de forma directa e clara na legislação, pelo que, a mesma tem a liberdade de decidir sobre a consideração ou não da dedutibilidade dos referidos custos para determinação da matéria colectável.

Posto isto, e analisada a noção de custo fiscal e expostos os requisitos legais que é necessário verificar para que um custo possa ser aceite fiscalmente na lei portuguesa, prosseguiremos com a análise das mesmas matérias mas no âmbito da jurisprudência espanhola.

## **2 – O CUSTO FISCAL NO NORMATIVO ESPANHOL**

### **2.1 – UMA NOÇÃO DE CUSTO**

Para determinar o conceito de custo dedutível é importante correlacioná-lo com o de custo contabilístico, face à importância que as normas contabilísticas têm na determinação do lucro tributável, no âmbito do imposto sobre as sociedades.

No âmbito da legislação espanhola que trata este imposto não se estabelece uma noção de custo, nem de custo fiscalmente dedutível, exigindo-se no entanto, uma série de requisitos imprescindíveis para que possa ser dedutível, dado ser através dele que se consegue estabelecer o conceito de custo fiscalmente dedutível.

No âmbito da LIS, o custo dedutível define-se por exclusão, ou seja, são todos os custos contabilísticos salvo as exclusões estabelecidas no art. 14.º LIS – *Gastos no deducibles*, que estabelece concretamente os custos não dedutíveis, com as limitações que resultam dos artigos 11.º, 12.º e 13.º da LIS. Em resultado desta Lei identifica-se que os proveitos e os custos fiscalmente aceites são aqueles que são determinantes na identificação do resultado contabilístico.

A opção lógica do legislador visa determinar o lucro económico da empresa, tendo como base o conceito preexistente de lucro tributável. Assim, não é necessário que o Direito Tributário crie novos conceitos de proveitos e custos, pelo que é mais adequado que se utilizem os princípios e conceitos já existentes no âmbito da realidade empresarial, pelo que se tem considerado que a contabilidade é um instrumento imprescindível para medir o benefício empresarial sujeito a tributação.

Assim, e considerando o anteriormente exposto relativamente à relação entre a contabilidade e a fiscalidade, é claro que se está na presença de duas disciplinas independentes e autónomas. Contudo, a unicidade do Ordenamento Jurídico e da Administração juntamente com a tendência do legislador de simplificar a aplicação do Ordenamento Jurídico – Tributário, parece que aconselham uma aproximação entre a legislação comercial e a fiscal em matéria de custos, sem descuidar os interesses próprios da Administração Tributária.

Na mesma linha de actuação, a norma fiscal actual, a Ley 43/1995, não contém nenhuma definição de proveito nem custo fiscal. Desta forma e em virtude da aceitação das normas contabilísticas pela lei fiscal, a fiscalidade não só vai aceitar as magnitudes, como assumirá como próprios os conceitos contabilísticos. Neste âmbito, o conceito de proveito fiscal coincidirá com o conceito de proveito contabilístico após as correcções que a lei fiscal possa estabelecer. Relativamente a esta noção HERNÁNDEZ (1994), considera que o proveito é a dimensão quantitativa que tem conexão com a actividade ou o património da entidade social, ora porque é consequência do exercício da actividade empresarial, ora porque tem origem na sua titularidade empresarial.

Por sua vez, o conceito de custo contabilístico será assumido como próprio pela norma fiscal para determinar o conceito fiscal de custo com as correcções que sobre os mesmos estabeleça a Ley 43/1995, no que respeita à sua dedutibilidade, e que como resulta da lei não são muitas.

Em consequência disso, a conclusão que se pode obter é que a norma fiscal não contém um conceito próprio e distinto de custo. No entanto, da aplicação das regras fiscais e mais concretamente do artigo 10.º e seguintes da LIS é possível determinar a regulamentação concreta de cada uma das correcções fiscais sobre o conceito de custo contabilístico, permitindo assim chegar ao conceito fiscal de custo.

Assim, e na presença de custos contabilísticos deve-se ter a preocupação de comprovar se aqueles se encontram expressamente regulados na lei fiscal e se contém, ainda que de forma implícita, as características necessárias para comprovar a sua admissibilidade fiscal.

Considerando tudo o que foi mencionado no âmbito dos custos contabilísticos, o legislador engloba indistintamente os custos propriamente ditos entendidos como aqueles que permitem a obtenção de proveitos para a empresa, assim como todos os que conduzem à efectiva diminuição do activo da empresa ou ao aumento do seu passivo.

As restrições impostas pelo legislador fiscal no que respeita ao art. 14.º da LIS, visam estabelecer cautelas e restrições a toda e qualquer aceitação fiscal dos custos contabilizados, evitando assim possíveis situações de abuso das normas ou até mesmo de situações de fraude e evasão fiscal, no que se refere à aceitação de custos que não assumem qualquer viabilidade para que possam ser considerados.

É pois possível constatar que em Espanha existe uma aceitação e positivação nas leis fiscais das várias fontes contabilísticas. Assim, as leis fiscais não contêm uma noção de custo, nem tão pouco estabelecem quaisquer requisitos genéricos para se aceitar a respectiva dedutibilidade para efeitos fiscais. Realça-se contudo, que nem sempre assim foi, pois antes da Ley 43/1995 e tal como refere GARCÍA (1992), o requisito da necessidade era imprescindível para que um custo pudesse ser fiscalmente aceite.

Posto isto, iremos abordar os requisitos fiscais para a dedutibilidade dos custos. No âmbito da lei espanhola e no que respeita à admissibilidade fiscal dos custos, existe apenas uma disposição que nega expressamente a qualificação como custo fiscal a determinados custos contabilísticos. Falamos do art. 14.º da LIS, de resto um preceito com natureza e estrutura muito semelhante ao nosso art. 42.º do CIRC e que trata dos custos não dedutíveis para efeitos fiscais.

## **2.2 – REQUISITOS FISCAIS PARA A DEDUTIBILIDADE DOS CUSTOS**

No âmbito do normativo espanhol, a Ley 43/1995 não estabelece nenhum requisito ou condição genérica para que os custos contabilísticos possam ser fiscalmente dedutíveis. A anterior Ley 61/1978 considerava como dedutíveis os custos necessários para a obtenção dos proveitos, tendo este requisito originado a uma grande discussão jurídica em torno do mesmo conceito.

Actualmente, a Lei do Imposto sobre Sociedades não alude expressamente a este requisito de dedutibilidade dos custos. Na actual legislação e como já referido, não existe nenhum artigo que diga expressamente quais os requisitos a observar para a dedutibilidade dos custos. Contudo, das leituras efectuadas e principalmente atendendo ao art. 19.º da LIS, cabe referir que os requisitos que actualmente permitem que um custo seja fiscalmente dedutível são a justificação, a contabilização e a imputação temporal. Relacionado com os mesmos é possível concluir que a razoabilidade, a pertinência do custo, a necessidade e a utilidade do mesmo, são considerações obrigatórias tanto de índole substancial como formal para a sua dedutibilidade.<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> Gastos deducibles y retenciones [Em linha]. [Consult. 13 Abril 2008]. Disponível em WWW: URL: <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Noticia/Gastos%20deducibles%20Y%20retenciones-El%20finaciero-9Jun-2003.doc>>.

Em torno do exposto, iremos seguidamente explanar os requisitos citados que permitem criar as condições para a dedutibilidade dos custos.

### 2.2.1 – O PROCESSO DE JUSTIFICAÇÃO

A justificação de um custo é um dos requisitos imprescindíveis para que o mesmo possa ser dedutível. Neste sentido, a problemática que aqui ganha relevância prende-se com a identificação do tipo de prova que se entende ser suficiente.

Segundo o critério administrativo são elementos de prova válidos aqueles que têm suporte documental legal exigível, como são o caso, por exemplo, das facturas completas, recibos, notas de lançamento e notas de crédito. Por sua vez, há também quem preconize a liberdade de prova, permitindo utilizar qualquer meio de prova, desde que de acordo com o disposto na *Ley General Tributária*.<sup>37</sup>

Não obstante, a realização de um custo deve justificar-se no âmbito do normativo espanhol, de uma forma documental, sendo válido apenas na presença de documentos originais ou fotocópias autenticadas. Tal como se verifica no normativo português, a factura constitui o meio de prova mais fiável de justificação do custo.

Conforme referia o revogado Real Decreto 2402/1985 de 18 de diciembre no seu art.º 8.º:

*“Para la determinación de las bases o de las costas tributarias, tanto los gastos necesarios para la obtención de los ingresos como las deducciones practicadas, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse mediante factura completa, entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación. A los efectos previstos en este Real Decreto se entiende por factura completa la que reúna todos los datos y requisitos a que se refiere el apartado del artículo 3.”*

---

<sup>37</sup> Gastos no deducibles [Em linha]. [Consult. 20 Mar. 2008]. Disponível em WWW: [URL:http://www.fiscal-impuestos.com/node/108](http://www.fiscal-impuestos.com/node/108)>

Desta forma, é necessário que a factura seja completa para se poderem justificar os custos. Em 2003 com a revogação do Decreto acima mencionado, surgiu o Real Decreto 1496/2003 de 28 de diciembre que aprovou o Regulamento que trata das obrigações de facturação. No seu art. 6.º enumera os requisitos que a factura deve conter, e que são, desde logo, semelhantes aos que se encontram descritos no anterior Decreto.

Da leitura do mesmo, é perceptível identificar esses requisitos:

- O número; data de expedição; nome e apelidos ou denominação social completa tanto da entidade que emite a factura, como do destinatário;
- O número de identificação fiscal atribuído pela Administração Fiscal Espanhola de ambas as entidades; domicílio; descrição das operações efectuadas contendo todos os dados necessários para a determinação da base tributável, incluindo o preço unitário sem imposto das ditas operações bem como o desconto concedido; a taxa aplicada;
- A data em que se efectuaram as operações que estão a ser documentadas e a data em que ocorreu o pagamento, no caso de este ter sido feito antes da expedição de factura; nas cópias das facturas deverá ser indicada a sua condição de cópia;
- No caso da operação se encontrar isenta ou não sujeita a imposto deverão ser indicadas as referências às disposições correspondentes da Directiva 77/388/CEE; 6.ª Directiva em matéria de *Impuesto sobre el Valor Añadido* (IVA); identificação do tipo de bens entregues ou serviços prestados.

Face à clara identificação dos elementos que devem ser inscritos na factura, serão claros e precisos os documentos apresentados pelos contribuintes para justificar os custos suportados no âmbito da sua actividade económica. Daqui se explica a importância dos empresários e profissionais cumprirem correctamente com o dever de emitir factura que sustente as operações realizadas, assumindo a factura ou documento equivalente um papel relevante na repercussão do IVA, isto para além da sua grande relevância no âmbito do Imposto sobre Sociedades e na generalidade dos impostos existentes.

Importa ainda referir no âmbito da emissão dos documentos, que para além da factura ou documento equivalente poderão também ser utilizados outros meios de prova admitidos em Direito, e que possam demonstrar a efectividade dos custos.



Neste sentido, e conforme refere SANZ GADEA (1997), a factura não é um título com efeito de legitimação, traduz-se sim num documento privado e enquanto tal com efeito probatório, sendo submetido a valorização e a contraste com outros meios de prova.

Esta afirmação torna-se evidente quando nos encontramos na presença do regime de determinação indirecta da matéria colectável, em que se poderão recorrer a outras formas e meios de prova. Contudo, também no regime de determinação directa se poderão utilizar outros meios de prova tão viáveis como a própria factura. Por exemplo, se pensarmos no caso em que tenha desaparecido a factura justificativa do custo, sem possibilidade de solicitar um duplicado de mesma, terão que existir outras formas de justificar a operação através, por exemplo, de contratos, justificativos bancários de transferências, entre outros.

Atendamos que também o *Real Decreto 1496/2003* refere a importância que assumem os documentos substitutivos da factura, como aliás vem expresso nos artigos constantes do capítulo II e III do mesmo diploma.

Perante esta realidade importa ter presente que o requisito da justificação, presente no normativo espanhol, é equiparado ao requisito da necessidade de comprovação patente no normativo português. Em ambos os normativos a factura é o principal suporte documental para justificar e comprovar a natureza do custo. Porém e em ambos os domínios constata-se a possibilidade de serem utilizados meios de prova alternativos para justificar a viabilidade do custo, desde que devidamente justificados e comprovados.

### **2.2.2 – A CONTABILIZAÇÃO DO CUSTO**

Tal como se verifica no âmbito da jurisprudência portuguesa, para que um custo seja dedutível é necessário antes de mais que este se encontre contabilisticamente registado. O cumprimento deste requisito não levantará problemas no caso dos custos contabilísticos que também são custos fiscais, uma vez que já foram corrigidos em momento oportuno na contabilidade.

Aquilo que poderá causar alguns problemas prende-se com os custos fiscalmente dedutíveis que, pela sua natureza, não são custos contabilísticos, e neste caso é

indispensável o pressuposto da contabilização para a sua dedutibilidade, o que origina que a fiscalidade interfira na contabilidade.

No normativo espanhol exige-se, neste âmbito, que os custos apareçam reflectidos contabilisticamente em contas próprias e adequadas para que possam ser fiscalmente considerados. Não obstante, existe uma excepção à existência de contabilização para os bens que possam ser amortizados livremente, como vem referido no art. 19.º n.º 3 da LIS.

Assim, no citado artigo refere-se que:

*“No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de perdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.”*

Desta forma, a regra geral é que a contabilização é obrigatória para que os custos possam ser fiscalmente aceites, contudo, não será certamente um requisito suficiente, uma vez que nem tudo o que é contabilizado é admissível fiscalmente. É neste âmbito que existe o art. 14.º da LIS, que obriga à não admissibilidade fiscal de certos custos mesmo que cumpram o requisito da contabilização.

### **2.2.3 – A ADMISSIBILIDADE FISCAL DO CUSTO E A IMPUTAÇÃO TEMPORAL**

Outro dos requisitos que é necessário observar para que haja a admissibilidade fiscal dos custos é a sua imputação temporal. Como já foi referenciado no âmbito do normativo português, os custos devem imputar-se correctamente ao exercício económico a que correspondem de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.

No âmbito da anterior regulamentação, este requisito era exigido de forma bastante rigorosa pelo que não eram dedutíveis os custos imputados incorrectamente a outro exercício económico. Actualmente, e dada a redacção do art. 19.º da LIS tem-se flexibilizado bastante este princípio.

Assim, de acordo com o artigo 19.º da LIS e considerando o seu n.º 1:

*“Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen atendiendo a la corriente real de biens y servicios que los mismos representan, com independência del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.”*

Para além do normativo legal que sustenta a ideia de que os custos devem ser imputáveis ao correspondente período temporal em que são incorridos, é necessário ter também presente o que nos diz o *Plan General de Contabilidad* nesta matéria.

De acordo com o mesmo, o princípio da especialização dos exercícios refere que *“Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, com independência de la fecha de su pago o de su cobro.”*

Desta forma, no âmbito empresarial é necessário que se verifique uma periodização adequada das operações tendo em conta o âmbito temporal, com o objectivo de que as demonstrações financeiras correspondam ao exercício económico. O segredo dessa periodização consiste em imputar a cada exercício económico as transacções que efectivamente ocorreram nesse mesmo período. A contabilização de certo custo ou proveito deve assim ter presente o período temporal em que os mesmos ocorrem de modo a que a contabilização ocorra no momento em que o facto económico tem origem.

Também no âmbito deste princípio da especialização não pode ser esquecida a questão das estimativas, uma vez que os resultados periódicos são consequência não só da distribuição dos proveitos e custos, mas também da adopção de certas expectativas futuras que constituem uma obrigação no âmbito dos trabalhos de encerramento das contas anuais.<sup>38</sup>

No âmbito do requisito da imputação temporal aquilo que assume relevância é que os proveitos e custos devem ser imputados ao período em que ocorrem, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o estipulado no princípio da especialização dos exercícios.

No âmbito da imputação temporal existe uma sintonia entre o normativo espanhol e o nacional relativamente a esta matéria, pelo que o requisito da imputação temporal

---

<sup>38</sup> **CEAGARCIA, JOSÉ LUIS** (1973) – Los principios de valoracion en la Doctrina Contable: su aplicacion, in *Revista Espanhola de Financiación y Contabilidad*, Vol. II n.º 4, enero – Abril.

encontra-se directamente relacionado com o princípio da especialização dos exercícios. Assim, os custos apenas são fiscalmente admissíveis quando contabilizados no exercício económico em que foram efectivamente incorridos.

Explanados os requisitos que no normativo espanhol devem ser verificados para que exista a admissibilidade e aceitação fiscal dos custos, iremos de seguida efectuar uma abordagem ao requisito da necessidade que na actual Lei não é mencionado de forma directa e explícita, mas que de forma implícita continua a existir quando se aborda a relação de causalidade entre os custos e os proveitos obtidos. Este requisito constituía um elemento fulcral no âmbito da anterior Ley 61/1978.

#### **2.2.4 – A NECESSIDADE DO GASTO**

Este requisito tem vindo a desaparecer do normativo, nomeadamente da nova Lei do Imposto sobre Sociedades, como aliás refere LAPATZA FERREIRO (1996). Segundo este autor, no âmbito da nova Lei tem-se abandonado o conceito de “necessário” para identificar os custos dedutíveis, resultando a regra geral de que todo o custo contabilístico será dedutível se verificar os requisitos já mencionados e se estes forem contraídos no interesse da empresa. Ainda segundo LAPATZA FERRERO (1996), qualquer custo conveniente será fiscalmente dedutível.

Não obstante, é essencial materializar este dito desaparecimento pois se é certo que a sua menção e existência explícita têm vindo a ser eliminada da redacção actual, em determinados pressupostos podem existir dúvidas sobre se a dedutibilidade de um custo se encontra dependente de uma relação causal entre o custo realizado e a obtenção dos proveitos para a empresa. O requisito da necessidade encontra-se agora implícito nesta última acepção de relação causal entre os custos e os proveitos.

Aquando da elaboração da Ley 61/1978, o requisito da necessidade era tido como indispensável para a dedutibilidade fiscal dos custos. De acordo com o art. 13.º da mesma lei *“Para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos y el importe del deterioro sufrido por los bienes de que los ingresos procedan.”*

O termo “*necesário*” refere-se ao que é preciso fazer para alcançar um fim. O mais importante tanto para as entidades fiscais como para o contribuinte, é estabelecer uma finalidade entre o custo incorrido e o proveito obtido ou susceptível de se obter. Neste sentido, o conceito em questão aproxima-se muito daquilo que é conveniente, útil e apropriado à prossecução de determinada finalidade.<sup>39</sup>

A anterior regulamentação do imposto sobre as sociedades produziu uma série de discrepâncias tanto doutrinárias como práticas que deram lugar a distintos pronunciamentos jurisprudenciais e a uma importante linha doutrinal em torno da interpretação do conceito de custo necessário. É precisamente nesta fase que se estabelece a distinção entre custo necessário e custo conveniente.

O custo conveniente é todo aquele que é útil para a empresa, mas não é obrigatório. Por sua vez, o custo necessário é aquele que se considera indispensável para o funcionamento da empresa. Por obrigatório entende-se qualquer custo com a qual a empresa se tenha comprometido e que seja elegível em virtude de lei ou contrato. No âmbito da anterior lei, se um custo fosse simplesmente conveniente, ou seja, não fosse obrigatório, não seria dedutível para efeitos fiscais.

A filosofia subjacente a toda esta interpretação jurisprudencial tornou-se excessivamente restritiva uma vez que não teve em conta o funcionamento real do mundo empresarial.

Actualmente a LIS reconhece o conceito de correlação entre custos e proveitos como substituto do requisito da necessidade do custo. Assim e no âmbito da nova lei, e tendo em conta os princípios inspiradores da actuação empresarial, a empresa não realizará nenhum custo que não seja necessário para a obtenção dos proveitos, uma vez que em todos os casos em que exista a mencionada relação causal entre proveitos e custos, o custo conveniente ou necessário para a empresa é fiscalmente dedutível.

Contudo, importa entender que o conceito de custo necessário está implícito no conceito de custo correlacionado com os proveitos obtidos, sendo este último mais amplo. Assim, qualquer custo que directa ou indirectamente conduza à obtenção de um proveito é considerado como dedutível no âmbito do imposto sobre as sociedades.

---

<sup>39</sup> **ENRIQUE PIEDRABUENA** (1981) – “Gastos deducibles en el nuevo impuesto sobre sociedades”, in *Revista Española de Financiación y contabilidad*, Vol. X, n.º 34, enero – Abril.

Para concluir e fazendo uma comparação entre o normativo português e espanhol, verifica-se que há uma similitude de conceitos e interpretações relativamente aos requisitos a verificar para a dedutibilidade dos custos. Contudo, no âmbito do normativo espanhol não se fala do requisito da indispensabilidade, uma vez que o legislador optou pela solução de não existir uma disposição específica de exigir a “necessidade” dos custos para a realização da actividade, tendo antes optado por limitar o campo de actuação prevendo, no art. 14.º LIS, um elenco de custos considerados como não dedutíveis para efeitos fiscais.

### **3 – A PROBLEMÁTICA DOS CUSTOS DEDUTÍVEIS E NÃO DEDUTÍVEIS**

#### **3.1 – A ADMISSIBILIDADE DO CUSTO FISCAL**

Abordada que foi a noção de custo fiscal no âmbito do normativo português e espanhol constatou-se uma similitude de conceitos e pontos de vista no âmbito da problemática dos custos fiscais, sendo clara a adopção do conceito estabelecido no âmbito do Direito Comercial. Em ambos os normativos estamos na presença de um custo fiscal dedutível se este for incorrido com vista ao alcance dos fins e objectivos a que a empresa se propõe.

No que respeita aos elementos integradores da noção de custo é evidente que apenas pode ser contabilizado um custo que efectivamente tenha ocorrido, que vise o alcance dos fins da empresa e que respeite ao período temporal em causa.

Analisando o normativo português, pensamos que o legislador foi prudente em ter incluído na lei a cláusula geral do art. 23.º do CIRC que apenas permite a admissibilidade fiscal dos custos, que para além de reunirem estes elementos integradores (efectividade, contabilização e imputação temporal), verifiquem adicionalmente os requisitos legais expostos no artigo em questão. Existe ainda o art.º 42.º do CIRC que trata os custos não aceites fiscalmente, e onde é feita alusão a alguns custos que logo à partida se encontram excluídos do universo dos fiscalmente aceites.

Por outro lado, no âmbito do normativo espanhol, o legislador não espelha no âmbito da lei qualquer artigo que directamente demonstre quais os requisitos para a admissibilidade fiscal dos custos, admitindo como requisitos legais de dedutibilidade os elementos que no âmbito do normativo português são considerados integradores da noção de custo.

Assim, apesar de haver uma grande similitude de conceitos e acepções entre ambos os normativos no que respeita aos custos fiscais, basicamente a grande diferença reside nos elementos que no caso português são considerados como elementos integradores da noção de custo e que adicionados aos requisitos do art. 23.º do CIRC permitem a admissibilidade fiscal, enquanto que no normativo espanhol estes elementos são os verdadeiros requisitos legais para a sua dedutibilidade.

Tal como no caso português existe na lei espanhola o art. 14.º da LIS que se assemelha ao art. 42.º do CIRC onde se aborda os custos não aceites fiscalmente, não existindo contudo a chamada “cláusula geral” que permite restringir quais os custos fiscalmente dedutíveis.

No nosso entendimento, julgamos que tal como na jurisprudência portuguesa, ao nível espanhol deveria existir uma disposição clara que fizesse alusão ao conceito fiscal de custo e dos requisitos legais que permitam a dedutibilidade dos mesmos, evitando assim situações de dúvida ou até mesmo de tentação para a prática da evasão fiscal.

### **3.2 – CUSTOS DEDUTÍVEIS VERSUS CUSTOS NÃO DEDUTÍVEIS – SEGUNDO O ENQUADRAMENTO LEGAL PORTUGUÊS**

Aquando da implementação do CCI, a solução encontrada para fornecer uma imagem fiável no que respeita à dedutibilidade dos custos foi introduzir a cláusula da “razoabilidade”. Esta tornou-se numa estratégia para limitar a sua aceitação, pelo que a admissibilidade dos custos baseava-se na ideia da sua indispensabilidade para a obtenção dos proveitos ou manutenção da fonte produtora, pelo que, os custos incorridos que não assumissem essa finalidade não eram aceites no âmbito do Direito Fiscal.

Actualmente, a regra geral relativamente aos custos registados no seio das organizações prende-se com a sua dedutibilidade, existindo no entanto casos, em que aqueles se encontram regularmente contabilizados mas que não são dedutíveis e que por isso quebram a regra geral. Estes decaimentos poderão subdividir-se em custo dedutíveis ou não dedutíveis, precisamente em função da sua contribuição para a modelação do rendimento sujeito a imposto.

Os custos dedutíveis são considerados todos aqueles que, pela sua natureza, permitem uma redução do lucro tributável. No âmbito da sua admissibilidade fiscal, só na presença de verdadeiros documentos justificativos os encargos registados na contabilidade do sujeito passivo e a conexão dos custos suportados com a actividade desenvolvida permitem a dedução dos mesmos para efeitos fiscais. Tendo em conta esta justificação, os encargos não devidamente documentados poderão eventualmente ser



admissíveis contanto que se prove por outros meios a efectividade dos mesmos à actividade societária. A indispensabilidade, conceito já devidamente identificado, foi a forma que o legislador encontrou para restringir toda e qualquer aceitação fiscal dos custos registados na contabilidade e deduzidos ao lucro tributável como custos aparentes que na realidade não se traduzem em encargos da sociedade.

Não obstante, existem situações excepcionais de não redução de certas despesas ao lucro fiscal. Nestes casos estamos na presença de custos não dedutíveis, mesmo que se encontrem regularmente registados na contabilidade. No entanto, e para que se possa falar em custos não dedutíveis no âmbito do Direito Fiscal, é absolutamente necessário que se encontrem verificados dois requisitos essenciais: a existência de disposição legal que torne imperativa a sua não-aceitação e uma específica e especial motivação intrínseca.

Neste âmbito, só na presença destes dois requisitos e tendo em consideração que apenas são dedutíveis os custos que comprovadamente forem indispensáveis para a obtenção dos ganhos ou manutenção da fonte produtora, é que se respeitará o princípio da conexão entre os custos suportados no âmbito da actividade desenvolvida e o princípio da tributação pelo lucro real. Assim, é na presença da conjugação entre ambos os requisitos, que algumas situações são dedutíveis no âmbito do Direito Comercial, deixando de o ser no âmbito do Direito Fiscal.

Desta forma, são as motivações subjacentes às soluções legais que assumem especial relevância na definição dos custos não aceites fiscalmente – art. 42.º do CIRC, constituindo este um desvio à regra geral de aceitação do resultado contabilístico.

Em cada uma das alíneas do art. 42.º do CIRC, são enumerados os vários custos que apesar de poderem encontrar-se registados na contabilidade não são admissíveis pelo Direito Fiscal. Cada alínea expressa os interesses próprios da Administração Fiscal, e são a razão das restrições impostas pela legislação fiscal, visando essencialmente combater a fraude e a evasão fiscal; e separar a esfera pessoal da profissional do contribuinte.

Deve-se frisar que a não-aceitação de determinado custo para efeitos fiscais tem que decorrer da lei e tem que se encontrar expressamente nela indicado. Perante esta linha de pensamento, a problemática dos custos e a sua dedutibilidade devem, no âmbito do

Direito Comercial, ser objecto de estudo e reflexão e que deverá fazer um uso restritivo da limitação à sua dedutibilidade para efeitos fiscais.

### **3.2.1 – CUSTOS QUE NÃO CUMPREM OS REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE – ANÁLISE DO ARTIGO 42.º DO CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE RENDIMENTO PESSOAS COLECTIVAS**

Ao nível do Direito Fiscal Português, a norma que quebra a regra geral de dedutibilidade dos custos, encontra-se descrita no art. 42.º do CIRC, que passamos a enunciar:

*“Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável aos seguintes encargos, mesmo que contabilizados como custos ou perdas do exercício:*

- a) O IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros;*
- b) As importâncias constantes de documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de actividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º;*
- c) Os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que a empresa não esteja legalmente autorizada a suportar;*
- d) As multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios;*
- e) As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;*
- f) As despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efectuado, um mapa através do qual seja possível efectuar o controlo das deslocações a que se referem aquelas despesas, designadamente os respectivos locais, tempo de permanência, objectivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respectivo proprietário, bem*

*como o número de quilómetros percorridos, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário;*

*g) Os encargos não devidamente documentados;*

*h) As importâncias devidas pelo aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das reintegrações dessas viaturas que, nos termos das alíneas c) e e) do artigo 33.º, não sejam aceites como custo;*

*i) As despesas com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que as mesmas respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou por ele utilizadas em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais;*

*j) Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam o valor correspondente à taxa de referência Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida ou outra taxa definida por portaria do Ministro das Finanças que utilize aquela taxa como indexante.”*

Para além do artigo transcrito devemos considerar como limite à dedutibilidade as disposições constantes do art. 33.º do CIRC, nomeadamente as reintegrações e amortizações não aceites como custos e as provisões não contempladas na lei fiscal.

Este preceito contém uma enumeração de todos os custos que apesar de se encontrarem registados na contabilidade não podem ser considerados para determinação do lucro tributável. Parece-nos existir aqui uma contradição, porque aquilo que é imposto constitucionalmente é que o lucro tributável deve coincidir com o lucro real. A divergência entre ambos resulta então de uma necessidade especial de comprovação, pelo que a sua simples ocorrência não é motivo suficiente para a sua aceitação fiscal.

Todos estes custos traduzem-se em situações delicadas, pelo que se não houvesse esta restrição, iriam de certeza ser aceites custos que não se correlacionam com a actividade societária, mas que são inscritos com o intuito de diminuir o lucro tributável e consequentemente reduzir a carga tributária sobre as empresas.

Iremos de seguida analisar cada um dos preceitos que integram o art.º 42.º e que fiscalmente não são admissíveis.

### **3.2.1.1 – IRC E QUAISQUER OUTROS IMPOSTOS QUE DIRECTA OU INDIRECTAMENTE INCIDAM SOBRE OS LUCROS**

Quer durante a vigência do CCI, quer actualmente com o CIRC, a opção do legislador foi a de não considerar a dedutibilidade dos impostos que incidem directa ou indirectamente sobre lucros.

Ao nível da Contribuição Industrial a regra era considerar a dedutibilidade de todos os encargos fiscais como custo para depois isolar e restringir o âmbito da mesma regra geral, desconsiderando fiscalmente a própria contribuição industrial, o imposto complementar e o imposto das mais-valias.

Actualmente, e com a entrada em vigor do CIRC, o essencial do regime vigente no CCI manteve-se no que respeita ao tratamento dos custos fiscais. No âmbito do novo código a incógnita recaía sobre a derrama sendo desconhecido se esta devia ou não ser aceite como custo fiscal. Notemos que de acordo com a cláusula geral do art. 23.º do CIRC, o legislador impõe que sejam desconsiderados certos custos registados pelo contribuinte se estes não se traduzirem em indispensáveis para a obtenção de proveitos ou manutenção da fonte produtora.

Por outro lado, atendendo à disposição constante da alínea a) n.º 1 art. 42.º do CIRC, não são dedutíveis para efeitos fiscais o IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros. Esta disposição tem a natureza meramente explicativa do sentido que se queria dar ao preceito estabelecido no art. 23.º n.º 1 alínea f) do CIRC no que respeita aos encargos fiscais e parafiscais.

Só no que respeita à problemática exercida em torno da dedutibilidade ou não dedutibilidade da Derrama existiam diversos entendimentos. Se por um lado havia quem defendesse que a Derrama se traduzia num imposto acessório e como tal não podia ser considerado como custo fiscal nos termos da alínea a) do art. 42.º n.º 1 do CIRC, por outro lado, havia quem defendesse que a Derrama devia ser considerada como custo fiscal no âmbito do art. 23.º n.º 1 alínea f) do CIRC, pelo que a regra seria a dedutibilidade de todos os encargos fiscais como custo.

Face à divergência das opiniões, o legislador veio tratar esta problemática defendendo que a Derrama, ao incidir sobre os lucros dos sujeitos passivos, não podia ser considerada como custo fiscal à luz do preceito constante do art. 42.º do CIRC.

O IRC e a Derrama são, em linguagem vulgar e técnica, conceitos distintos quanto ao destino da receita, à normalidade ou excepcionalidade da incidência e aos sujeitos tributários activos: num o Estado no outro os Municípios. Por isso, não pode tratar-se a Derrama como um mero adicional do IRC, antes sim como um imposto acessório dele. A diferença entre estas duas figuras tributárias conduzem-nos a concluir que o conceito do imposto “Derrama” não cabe no conceito de IRC.<sup>40</sup>

Considerando então, que a Derrama tem natureza de imposto acessório do imposto principal que é o IRC, que o imposto acessório segue o imposto principal e considerando ainda que a razão de ser e o princípio jurídico subjacente à norma da alínea a) do art. 42.º do CIRC, reafirma-se a interpretação que tem sido preconizada pela Administração Fiscal de que a Derrama não é encargo dedutível para efeitos fiscais.<sup>41</sup>

Ficou então claro, que quer o imposto sobre o rendimento das sociedades, quer quaisquer outros impostos que incidam sobre os lucros independentemente de ser de forma directa ou indirecta, como é o caso da Derrama, não são aceites como custo fiscal.

O outro motivo que permite negar a dedutibilidade da Derrama prende-se com a não observância do requisito da indispensabilidade patente no corpo do art. 23.º do CIRC para a obtenção dos proveitos ou manutenção da fonte produtora. Dada a natureza económica e financeira da Derrama e do próprio imposto sobre os rendimentos das sociedades, o legislador concluiu que estes não se tornam indispensáveis para gerar as receitas ou proveitos.

Paralelamente a isto, também a inobservância do nexo de causalidade entre a Derrama paga e os proveitos obtidos pelo contribuinte, se tornou outro dos fundamentos para negar a admissibilidade da Derrama como custo fiscal.

Outra razão ainda para a não admissibilidade prende-se com a complexidade do cálculo matemático do imposto. Importa ter presente, que a dedutibilidade fiscal da Derrama

---

<sup>40</sup> Derrama – Irc – Contribuição Industrial – Imposto Acessório – Adicional – Encargo Fiscal – Custo – Lucro Tributável – Sujeito Tributário Activo [Em linha]. [Consult. 11 Jun. 2008]. Disponível em WWW: URL:[http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/codigos\\_tratados\\_pela\\_IGF/IRC/Leg\\_complementar/Acordao\\_STA.htm](http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/codigos_tratados_pela_IGF/IRC/Leg_complementar/Acordao_STA.htm)>.

<sup>41</sup> Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais [Em linha]. [Consult. 11 Jun. 2008]. Disponível em WWW: URL:[http://www.igf.minfinancas.pt/inflegal/codigos\\_tratados\\_pela\\_IGF/IRC/Leg\\_complementar/CIRCULAR\\_014\\_95.htm](http://www.igf.minfinancas.pt/inflegal/codigos_tratados_pela_IGF/IRC/Leg_complementar/CIRCULAR_014_95.htm)>.

criaria uma situação de elevada complexidade de quantificação de imposto a pagar, uma vez que se iria entrar em linha de conta com duas variáveis que se encontram relacionadas: o resultado e o imposto.

Atendendo ao Modelo de Dependência Parcial existente em Portugal, a regra é que o custo contabilístico é considerado custo fiscalmente aceite, a não ser que exista uma expressa disposição patente na lei, como é o caso do art. 42.º do CIRC ou uma especial motivação intrínseca que justifique tal desvio.

Ao nível do normativo contabilístico, o imposto sobre o rendimento é considerado como custo, assim como a Derrama. Por sua vez, no âmbito do normativo fiscal, o art. 42.º do CIRC, constitui uma excepção à regra geral de admissibilidade dos custos.

Correlacionando ambos os normativos, o contabilístico e o fiscal, devemos ter presente que o cálculo da estimativa de IRC e da Derrama vão ter influência no resultado líquido de exercício, pelo que o mesmo fica afectado pelo valor do IRC e da Derrama. Perante isto, esta desafecção deverá ser feita e para tal deverá ser desconsiderada para efeitos fiscais.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> IRC – Declaração Modelo 22 – Instruções de preenchimento [Em linha]. [Consult. 05 Jun. 2008]. Disponível em WWW: URL: <http://www.dgci.min-financas.pt/NR/rdonlyres/AA6E6498-8A77-4D4D-BFF2-BA78E9E1F7CA/0/modelo22manual2007.pdf>>.

### **3.2.1.2 – AS AJUDAS DE CUSTO E OS ENCARGOS COM COMPENSAÇÃO PELA DESLOCAÇÃO EM VIATURA PRÓPRIA DO TRABALHADOR, AO SERVIÇO DA ENTIDADE PATRONAL**

No que respeita a esta matéria, o antigo CCI no seu art. 47.º referia que não se consideram custos ou perdas do exercício:

*“As remunerações incluindo as verbas para representação, viagens ou deslocações de que se não tenham prestado contas até ao termo do exercício, escrituradas a favor dos donos de firmas, em nome individual ou atribuídas por qualquer título a sócios, administradores ou gerentes, membros do conselho fiscal, mesa da assembleia geral ou demais órgãos das sociedades, ou sócios que exerçam nelas quaisquer outros cargos estatutários.”*

Era evidente a preocupação do legislador em separar os custos que eram incorridos no seio da organização, dos suportados no interesse dos seus sócios ou administradores. Tendo em conta o princípio estabelecido no art. 26.º do CCI, só deviam ser considerados para efeitos de determinação do lucro tributável os custos que se tornassem indispensáveis suportar para a realização dos proveitos ou ganhos e para manutenção da fonte produtora. Ora, perante isto, as despesas suportadas pelos sócios ou administradores no âmbito do seu próprio interesse em nada contribuíam para a obtenção de proveitos pelo que teriam que ser desconsideradas na determinação do lucro tributável.<sup>43</sup>

Em sede de IRC houve algumas mudanças de âmbito legislativo, pelo que o texto se refere basicamente a ajudas de custo e deslocações em viatura própria. A atribuição de abonos respeitantes a ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria encontra-se submetida ao princípio fundamental da dedutibilidade previsto no art. 23.º do CIRC, porquanto apenas são dedutíveis os que se destinem a fazer face a despesas de deslocação ao serviço da empresa, comprovadamente indispensáveis para a realização dos proveitos.

---

<sup>43</sup> **FREITAS**, José Joaquim Garcia / **TELES**, Joaquim Soares (1981) – *Código da Contribuição Industrial Anotado*, 5.ª Edição, Coimbra.

De acordo com o preceito fiscal do art. 42.º n.º 1 alínea f) do CIRC, a não dedutibilidade destas despesas verifica-se quando as mesmas não se encontrem facturadas a clientes, sempre que a entidade patronal não possua um mapa que faça menção aos respectivos locais, tempos de permanência, objectivo, identificação da viatura, do respectivo proprietário e número de quilómetros percorridos.

Por força do art. 81.º n.º 9 do CIRC sempre que não se verifiquem os requisitos anteriormente mencionados, tais encargos para além de serem desconsiderados fiscalmente são ainda tributados autonomamente à taxa de 5%. Esta medida tem como principal objectivo o combate à evasão fiscal no sentido de evitar a contabilização de encargos que não foram, efectivamente, suportados no âmbito do desenvolvimento da actividade empresarial, mas sim suportados no âmbito da esfera privada. Com esta medida de carácter fiscal visa-se que haja uma maior separação entre o património societário e o património pessoal.

A matéria de atribuição, por parte das entidades patronais aos seus trabalhadores, de ajudas de custo e de compensação por deslocações ao serviço da empresa em viatura própria do trabalhador, pelas incidências fiscais que acarreta têm sido objecto de particular atenção por parte da Administração Fiscal nas acções inspectivas por si desencadeadas.<sup>44</sup>

Em Portugal, uma das matérias que tem suscitado grande preocupação ao legislador fiscal, prende-se exactamente com a necessidade de terminar com a indevida aceitação fiscal de despesas do foro privado. Neste domínio enquadra-se perfeitamente este tipo de despesas, pelo que o legislador introduziu algumas regras que têm cumulativamente que ser verificadas e explicadas para que se possa admitir a sua admissibilidade, uma vez que só assim é possível afastar a hipótese de se ter beneficiado os sócios ou membros da administração em detrimento da verificação de despesas incorridas para desenvolvimento da actividade empresarial e prossecução dos fins que a empresa se propõe alcançar.

Desta forma e tendo presente que neste preceito se encontram inscritas duas realidades distintas, é importante considerar que quer se esteja na presença de despesas por ajudas de custo ou por deslocação em viatura própria, a admissibilidade fiscal depende

---

<sup>44</sup> A atribuição dos abonos de ajudas de custo e de quilómetros [Em linha]. [Consult. 11 Jun. 2008]. Disponível em: WWW: URL: <http://leonelvicente.wordpress.com/2007/10/10/a-atribuicao-dos-abonos-de-ajudas-de-custo-e-de-quilometros/>>.



imperativamente da observância de todas as obrigações a que se refere a alínea f) do n.º 1 art. 42.º do CIRC. Caso cada uma das situações não se verifique por qualquer motivo, a consequência será a desconsideração da despesa para efeitos fiscais.

### **3.2.1.3 - OS ENCARGOS COM COMBUSTÍVEIS NA PARTE EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO FAÇA PROVA DE QUE OS MESMOS RESPEITAM A BENS PERTENCENTES AO SEU ACTIVO**

No âmbito do art. 42.º n.º 1 alínea i) do CIRC, o legislador visa condicionar a dedutibilidade dos custos com combustíveis ao cumprimento de um formalismo acrescido. Assim, não existe admissibilidade fiscal destes custos se o sujeito passivo não fizer prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao activo da empresa ou por ele utilizados em regime de locação financeira e não foram ultrapassados os consumos normais. Já no CCI era este o entendimento seguido.

A não dedutibilidade destes custos está condicionada pela estrita autonomia entre o património societário e individual dos titulares do órgão executivo e dos detentores do capital. Na realidade, muitas vezes há a confusão entre estas duas distintas realidades, em que são muitas vezes registados na contabilidade das empresas custos que não foram efectivamente suportados no seio das mesmas com vista à prossecução dos objectivos para o alcance de proveitos, mas foram sim incorridos em benefício dos sócios, gerentes ou administradores.

Pretende-se com esta medida fiscal evitar situações que levem as empresas a suportar indevidamente, os custos com combustíveis que não foram incorridos no âmbito da prossecução dos interesses das empresas, mas sim incorridos com o intuito de beneficiar a esfera privada dos sócios ou administradores.

A dedutibilidade destes custos fica assim condicionada a um formalismo acrescido, de provar que os bens respeitam ao activo da empresa e de demonstrar o efectivo relacionamento com a actividade empresarial.

Tudo isto advém de, aos olhos do Direito Fiscal, não ser possível registar no seio das organizações custos do foro privado, conduzindo assim a uma maior certeza e segurança no âmbito da relação tributária.

### 3.2.1.4 – OS ENCARGOS NÃO DEVIDAMENTE DOCUMENTADOS

Nos termos do n.º 1 do art. 23.º do CIRC “*consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, (...)*”, pelo que, face ao exposto, para serem fiscalmente atendíveis, os custos devem ser comprovados por documentos válidos.

Atendendo à realidade patente no âmbito da alínea g) do n.º 1 art. 42.º do CIRC, os encargos que no seio da contabilidade do sujeito passivo não se encontram devidamente documentados, não são considerados como dedutíveis para efeitos fiscais.

A limitação à dedutibilidade de determinados custos prende-se com razões de vária ordem, nomeadamente com exigências formais e de segurança jurídica, combate à fraude e à evasão fiscal, e deriva do princípio fundamental de contabilidade de que todo e qualquer registo contabilístico deve ser apoiado num documento adequado, em princípio um documento externo, que permita de forma clara e precisa conhecer a operação, evidenciando a causa, a natureza e o montante.

Ao exigir o suporte documental e o registo contabilístico da operação e ao limitar-se a dedutibilidade, o legislador está a controlar o cumprimento das obrigações fiscais, que decorrem nomeadamente do art. 17.º n.º 3 do CIRC, do POC e dos princípios constitucionais que impõem que a tributação das empresas incida sobre o seu rendimento real e efectivo, o qual será apurado de acordo com uma declaração do contribuinte, observados que sejam, entre outras, as regras relativas à documentação dos custos e dos proveitos.

Como refere SANCHES (2000:242),

*“O princípio da documentação vai dar origem ao dever que impende sobre todos aqueles que têm uma actividade empresarial – pessoas colectivas ou comerciantes em nome individual – de registarem de forma tendencialmente indelével todos os acontecimentos comerciais: os movimentos financeiros de concessão de crédito ou contratação de empréstimos, todas as saídas ou entradas de mercadorias, todos os pagamentos ou recebimentos realizados pela empresa, criando-se assim uma base clara e segura para a prestação de contas. E permitindo desta*

*forma registar todas as relações patrimoniais em que participa a empresa.”*

Neste âmbito, não se pode admitir como custo fiscalmente aceite aquele para o qual não exista na contabilidade um documento externo que suporte a operação ou um documento que se revele insuficiente, a menos que seja feita prova da ocorrência do custo, com a determinação do seu efectivo montante, por qualquer meio de prova.<sup>45</sup>

No entanto, a regra geral neste âmbito, é que não existindo meio de prova que demonstre que os custos suportados se encontram directamente relacionados com a actividade normal, não se configura o nexo causal de indispensabilidade que deve existir entre os custos e a obtenção dos proveitos ou ganhos, pelo que tais encargos não podem ser aceites.<sup>46</sup>

### **3.2.1.5 - AS MULTAS, COIMAS E DEMAIS ENCARGOS PELA PRÁTICA DE INFRACÇÕES**

Há anos, e ainda na vigência do CCI, o papel da jurisprudência ganhou importância na distinção entre as infracções fiscais e outras de natureza diferente, uma vez que só no caso das infracções fiscais era impossibilitada a dedutibilidade. A justificação apresentada para a sua não admissibilidade fiscal, prendia-se com o facto de não se tratarem de custos indispensáveis à realização dos proveitos.

A actual solução é bastante mais ampla, pois enquanto que na vigência do CCI, se negava a dedutibilidade às importâncias relativas às multas e demais encargos devidos pela prática de infracções fiscais, bem como às indemnizações pela verificação de eventos cujo risco fosse segurável, com a publicação do CIRC, passou a haver uma clara divisão, autonomizando os eventos cujo risco é segurável e alargando a não dedutibilidade aos juros compensatórios.

---

<sup>45</sup> Custos Fiscais [Em linha]. [Consult. 04 Jun. 2008] Disponível em WWW: URL: <http://www.dgci.pt/jtcampct.nsf/a10cb5082dc606f9802565f600569da6/a2a1762f5c787de68025731a004e7a55?OpenDocument>>.

<sup>46</sup> Breve comentário ao acórdão do TCA Sul, de 30/10/2007 tirado no proc. n.º 01486/06[Em linha]. Actual. 13 Fev. 2007. [Consult. 04 Jun. 2008]. Disponível em WWW: URL: <http://www.impostos.net/opiniaao.aspx?idObj=100889>>.

Nos termos do actual normativo entende-se por infracção qualquer violação relativa aos deveres impostos ao contribuinte desde que não tenham origem contratual. Entende-se por “infracção” qualquer prática ilícita no âmbito do ordenamento jurídico.

No que se refere aos juros compensatórios, de acordo com o art. 35.º da LGT entende-se que “*são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido.*” E relativamente a estes também o legislador enveredou pela sua não-aceitação como encargos fiscalmente dedutíveis, dado o facto de se traduzirem numa espécie de indemnização.

SOUSA (1999:145) refere a este propósito que “*os juros compensatórios têm natureza de um agravamento da dívida de imposto, uma sobretaxa, visando indemnizar o Estado pela perda de disponibilidade da quantia que não foi liquidada no momento em que o deveria ser ou foi indevidamente reembolsada ao contribuinte.*”

Por último, existe ainda uma outra situação que aqui se enquadra e que não pode deixar de ser mencionada, os juros de mora. Uma dúvida frequentemente colocada prende-se com a sua aceitação ou não como custo fiscal, tendo a solução adoptada sido a de que os juros devidos por atraso no pagamento de impostos não são aceites como custo fiscal. No enquadramento fiscal do CCI, verificava-se a não dedutibilidade de tais encargos<sup>47</sup>.

Em período posterior, e com a entrada em vigor do CIRC, o legislador assumiu a mesma posição optando pela não adopção de tais juros como custo fiscal, uma vez que os juros de mora resultam de uma penalização imposta por lei, pelo atraso na entrega ao Estado de uma prestação pecuniária correspondente a uma dívida fiscal e cujo prazo de pagamento tinha sido ultrapassado.

Neste âmbito, existem juros de mora quando o sujeito passivo viola as regras de pagar atempadamente os impostos dentro do prazo de cobrança voluntária e perante isto é coerente e compreensível a sua não dedutibilidade ao nível fiscal dada a natureza de sanção no ordenamento jurídico que reveste.

Face aos factos evidenciados e considerando a preocupação moral que o Direito Fiscal cada vez mais assume é plausível que à excepção das multas, coimas e infracções de

---

<sup>47</sup> IRC – Declaração Modelo 22 – Instruções de preenchimento [Em linha]. [Consult. 05 Jun. 2008]. Disponível em WWW: URL: <http://www.dgci.min-financas.pt/NR/rdonlyres/AA6E6498-8A77-4D4D-BFF2-BA78E9E1F7CA/0/modelo22manual2007.pdf>>.

natureza contratual, todas as outras sejam consideradas como não admissíveis ao nível do Direito Fiscal, bem como os juros compensatórios.

### **3.3 – CUSTOS DEDUTÍVEIS VERSUS CUSTOS NÃO DEDUTÍVEIS – SEGUNDO O ENQUADRAMENTO LEGAL ESPANHOL**

Ao nível do ordenamento jurídico espanhol, a problemática desenvolve-se em torno dos custos dedutíveis e custos não dedutíveis da mesma forma que no âmbito do normativo português. Nesta linha de actuação, para que um custo possa ser fiscalmente aceite é necessário que se encontre vinculado à actividade económica desenvolvida, sendo necessário que se encontre convenientemente justificado e adequadamente registado na contabilidade do sujeito passivo.

Ao nível dos custos dedutíveis, estes podem agrupar-se em custos relacionados com a exploração; custos com o pessoal; custos de investigação e desenvolvimento; serviços de profissionais independentes; conservação e reparação; amortizações; provisões; custos financeiros e extraordinários e incentivos fiscais.<sup>48</sup>

De acordo com o artigo 10.º e seguintes da LIS, todos os custos contabilísticos são, em princípio, fiscalmente aceites desde que respeitem os requisitos e correcções estabelecidas na lei. Contudo, a excepção encontra-se patente no art. 14.º da LIS onde o legislador teve a preocupação de enumerar alguns custos, que apesar de poderem estar contabilisticamente registados, não são considerados para efeitos fiscais, assumindo-se como correcções ao resultado contabilístico.

No âmbito da não dedutibilidade dos custos, podemos afirmar que são considerados custos não dedutíveis todos aqueles que não podem ser tidos em conta para a determinação do resultado fiscal do exercício.

No domínio estritamente contabilístico atende-se à natureza económica do custo para efectuar, de acordo com as normas e princípios contabilísticos aplicáveis, a contabilização de forma correcta, sendo irrelevante se são ou não admitidos fiscalmente.

---

<sup>48</sup> Gastos deducibles – Autónomos [Em linha]. [Consult. 20 Mar. 2008]. Disponível em: WWW: [URL:http://www.asesorutil.com/gastos-deducibles autonomos/](http://www.asesorutil.com/gastos-deducibles autonomos/)>

Neste campo, existe apenas a preocupação de aplicar de forma correcta as normas contabilísticas, colocando de parte a sua qualificação fiscal como dedutível ou não dedutível.

O exposto resulta de um dos princípios básicos que é o da independência e autonomia que a contabilidade tem em relação à fiscalidade. Esta independência que se consagrou desde a entrada em vigor a 1 de Janeiro de 1996 da actual LIS, significa que o registo contabilístico das operações no seio da empresa deve efectuar-se atendendo unicamente aos preceitos e disposições de carácter contabilístico, à margem do que se possa estabelecer ao nível fiscal.<sup>49</sup>

Posteriormente, o resultado tributário é obtido corrigindo o resultado contabilístico antes de imposto mediante a aplicação das normas tributárias. Esta correcção tem como finalidade ajustar o resultado contabilístico corrigindo-o positiva e negativamente com vista à obtenção do resultado fiscal.

Os custos não dedutíveis são todos aqueles que não podem ser tidos em conta para efeitos de determinação do resultado fiscal do exercício. Da interpretação conjunta dos artigos 10.º n.º 3 e 14.º da LIS depreende-se ser necessário praticar ajustes extra – contabilísticos ou correcções fiscais com vista a ajustar o resultado contabilístico ao resultado fiscal.

Os ajustes ocorrerão quando determinado custo não for fiscalmente dedutível ou determinadas operações não contabilizadas puderem ser consideradas como proveitos para efeitos fiscais. Nestes casos ocorrerão ajustes ou diferenças positivas pelo que o resultado será superior ao contabilizado.

Inversamente, estaremos na presença de um ajuste ou diferença negativa quando determinados proveitos contabilizados não puderem considerar-se para efeitos fiscais ou determinadas operações não contabilizadas puderem ser consideradas como custos fiscalmente dedutíveis ocasionando assim um resultado fiscal inferior ao contabilístico.

Face ao exposto, ao nível da dedutibilidade e não dedutibilidade dos custos, são estas as considerações a que devemos atender pelo que a dedutibilidade é admissível no caso de

---

<sup>49</sup> Los Gastos no deducibles, tratamiento contable y fiscal [Em linha]. [Consult. 20 Mar. 2008]. Disponível em WWW:URL:[http://www.amge/modules.asp?Name=Articulos&ARTICLE\\_ID=17&GROUP\\_ID=5&CATEGORY\\_ID=9&File=Art](http://www.amge/modules.asp?Name=Articulos&ARTICLE_ID=17&GROUP_ID=5&CATEGORY_ID=9&File=Art)>

os mesmos se correlacionarem com a actividade desenvolvida, e se encontrarem justificados e devidamente contabilizados.

No normativo espanhol todos os custos são admissíveis fiscalmente, condicionados à excepção do preceito incluído no art. 14.º da LIS que impede a dedutibilidade fiscal de alguns custos aí presentes, mesmo que admissíveis contabilisticamente.

### **3.3.1 – CUSTOS QUE NÃO CUMPREM OS REQUISITOS DE DEDUTIBILIDADE – ANÁLISE DO ARTIGO 14.º DA *LEY IMPUESTO SOCIEDADES***

Tendo em consideração a regulamentação exposta no âmbito da LIS, iremos encontrar no seu art. 14.º a excepção à regra geral de admissibilidade dos custos para efeitos fiscais, e que passamos a enunciar:

*“No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:*

- a) Los que representen una retribución de los fondos propios;*
- b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.*
- c) Las multas y sanciones penales y administrativas, el recargo de apremio y el recargo por presentación fuera de plazo de declaraciones liquidaciones y autoliquidaciones.*
- d) Las pérdidas del juego;*
- e) Los donativos y liberalidades;*
- f) Las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingências idénticas a análogas a las que son objeto de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones;*
- g) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, com personas o entidades residentes, directa o indirectamente, com personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente por su caracter de paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en*

*los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.”*

Face ao descrito, o art. 14.º da LIS estabelece um elenco diversificado de custos que não são admitidos como dedutíveis pela lei fiscal espanhola, nomeadamente os custos que representam uma retribuição de capitais próprios; os derivados da contabilização do imposto sobre sociedades; as multas, sanções penais e administrativas e as provenientes da entrega de declarações fiscais fora do prazo; as perdas do jogo e os donativos e liberalidades.

A particularidade deste artigo da LIS é a clara menção à não inclusão na proibição dos encargos com ofertas a clientes e gratificações ao pessoal, que sejam habituais no sector e que sejam efectuados tendo em vista a obtenção directa ou indirecta de resultados provenientes das vendas ou da prestação de serviços.

O preceito em causa contém ainda uma ressalva no âmbito das operações realizadas com não residentes localizados em paraísos fiscais. Contudo, e uma vez que este preceito se traduz numa norma anti-abuso, não irá ser abordado uma vez que não se pretende no âmbito do presente trabalho desenvolver esta temática.

Os custos mencionados devem ser contabilizados mediante a aplicação das normas contabilísticas, podendo assim fazer parte integrante do resultado contabilístico. Porém, pela expressa aplicação do art. 14.º da LIS, tais custos não podem ser tidos em conta para a determinação da base tributável sujeita a imposto.

Existem no entanto, outros custos que também não são aceites fiscalmente, em todo ou em parte tal como acontece na lei fiscal portuguesa. Referimo-nos, às amortizações e provisões também estabelecidas na LIS no art. 11.º – *Correcciones de valor: amortizaciones* e art. 13.º – *Provisión para riesgos y gastos, respectivamente*.

Iremos de seguida abordar cada um dos preceitos contidos no artigo em destaque, e que não são aceites como custo.



### **3.3.1.1 – A RETRIBUIÇÃO DOS CAPITAIS PRÓPRIOS**

A retribuição dos capitais próprios sob a forma de dividendos é considerada uma aplicação de resultados e não um custo, pelo que, não é considerado um custo contabilístico, não sendo aceite fiscalmente. Assim, não são aceites fiscalmente:

- Os dividendos distribuídos aos accionistas;
- A distribuição de reservas entre accionistas;
- As participações nos resultados por parte dos sócios/accionistas da empresa ou sociedades;
- O dividendo mínimo de acções sem voto;
- A subcapitalização, de acordo com o tratamento específico constante do art.º 20.º da LIS.

Por outro lado e por se considerar que não têm a designação de distribuição de resultados, são fiscalmente aceites:

- As participações em resultados que façam parte do conceito de retribuição de serviços pessoais;
- As participações em resultados por parte das pessoas que integram a organização, qualquer que seja a forma;
- As participações em resultados estabelecidos em contratos de seguro, uma vez que esta é uma forma típica de retribuição das companhias de seguro aos seus segurados de determinados produtos, especialmente o ramo vida.

Neste âmbito, uma questão que assume especial relevância, prende-se com as retribuições efectuadas a favor dos administradores da sociedade quando estas sejam feitas sob a forma de participação nos resultados societários.

O PGC vem estabelecer que as retribuições aos administradores sob a forma de participação em resultados devem ser contabilizadas como uma distribuição de lucros, o qual impossibilita a sua dedutibilidade fiscal. No entanto, se tais retribuições forem consideradas como retribuição pela contraprestação de serviços pessoais, estes são considerados como aceites no âmbito do imposto sobre as sociedades.

Certo é que as retribuições aos administradores podem dar lugar a distribuições encobertas de benefícios ou a outras situações que claramente se traduzem em fraude, pelo que a Administração Fiscal espanhola tem plena liberdade para investigar e provar o verdadeiro interesse económico da operação, pelo que uma hipotética situação de fraude será de imediato desvirtuada e desconsiderada para efeitos fiscais.

Assim sendo, não pode ser plenamente aceite a regra que interpreta que toda a retribuição feita aos administradores sob a forma de benefícios sociais é uma retribuição de capitais próprios. Assim, se esta retribuição for relativa a serviços prestados, estes serão contabilizados como custos e admissíveis aos olhos do Direito Fiscal.

No caso das retribuições aos administradores se traduzirem numa distribuição de lucros que se enquadrem na noção de retribuição de capitais próprios, a regra geral é a da não admissibilidade e aceitação fiscal.

### **3.3.1.2 – A CONTABILIZAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SOCIEDADES**

A Ley 43/1995 declara expressamente a não dedutibilidade dos custos derivados da contabilização do Imposto sobre Sociedades. Nesta lógica também não são aceites fiscalmente os proveitos procedentes da dita contabilização, resultado das diferenças que se verificam entre a contabilidade e a fiscalidade, o que origina o reconhecimento de impostos antecipados ou imposto diferidos.

Dada a impossibilidade derivada da lei de aceitar o imposto sobre as sociedades como custo dedutível, deverá, após a contabilização feita fazer-se um ajuste extra – contabilístico positivo para determinar a quantia sujeita a imposto.

### **3.3.1.3 – AS MULTAS E AS SANÇÕES PENAIS E ADMINISTRATIVAS**

Todos os custos mencionados na alínea c) do n.º 1 art. 14.º da LIS são considerados e contabilizados como custo e como tal irão figurar nas respectivas demonstrações financeiras. Contudo, não sendo dedutíveis à luz da lei fiscal, deverão ser objecto de

ajustes extra – contabilísticos, com vista a determinar a base tributável sujeita a imposto.

Assim, para cumprimento da lei fiscal, ao resultado contabilístico deve acrescer-se as multas e outras sanções penais e administrativas que caibam dentro do preceito em causa, dando origem a correcções extra – contabilísticas positivas uma vez que aumentam o valor do resultado sujeito a tributação.

Esta não dedutibilidade fiscal justifica-se pelo princípio da correlação entre os custos e os proveitos. Segundo este princípio, não é necessário para o desenvolvimento da actividade empresarial e para a obtenção dos proveitos incorrer neste tipo de custos.

Neste âmbito, a não admissibilidade destes custos traduz-se numa sanção pela irregular conduta do sujeito passivo, justificada pela própria lógica do imposto e pelo conceito de custo fiscal já tratado no âmbito deste estudo.

A não dedutibilidade destas verbas pode ser vista como uma sanção lógica e indispensável, uma vez que admitida a dedutibilidade das multas e outras sanções estaríamos a descredibilizar e a tornar supérfluo o próprio conceito de “sanção”.

Também no preceito contido na alínea c) do art. 14.º da LIS, é feita referência às “*multas y sanciones administrativas*”, pelo que se pode afirmar que os custos incorridos derivados de qualquer incumprimento administrativo apesar de contabilizados não são aceites para efeitos fiscais.

Existe, contudo, uma excepção relacionada com os juros de mora, em que, com a actual legislação e atendendo ao carácter supletivo das normas contabilísticas, deve entender-se que os mesmos são fiscalmente dedutíveis, uma vez que não são considerados uma sanção por uma conduta ilícita, tendo apenas uma natureza exclusivamente compensatória e reparadora do prejuízo causado pelo atraso no pagamento.

#### **3.3.1.4 – AS PERDAS INCORRIDAS NO JOGO**

Salvo as empresas cuja exploração económica seja precisamente o jogo, normalmente as perdas incorridas com o jogo não estão correlacionadas com a obtenção de proveitos e com o desenvolvimento da actividade societária, pelo que, faz todo o sentido que não seja admitida a sua dedutibilidade fiscal. Assim sendo, como princípio geral pode

entender-se que as perdas ocorridas em consequência do jogo, em nada se relacionam com o desenvolvimento da actividade empresarial e como tal não são dedutíveis no âmbito da lei fiscal.

Contudo tem-se, neste âmbito, gerado problemas relacionados com os contratos celebrados com operações e contratos de futuros. Há autores que consideram que as perdas produzidas com estes contratos não são fiscalmente aceites à luz deste preceito. Contudo, há quem considere que se a actividade da empresa, pela sua própria natureza, implicar participar em operações realizadas com opções e futuros, não se entende encontrarem-se abrangidas no conceito de “jogo”, mas sim na realização do fim empresarial pelo que a sua admissibilidade fiscal deverá ser considerada e validada.

Perante isto, os custos incorridos com a celebração de contratos de futuros e opções devem entender-se como dedutíveis, uma vez que estão relacionados com a obtenção de proveitos. Pode entender-se pelo exposto, que a redacção deste artigo é demasiado abrangente, uma vez que engloba também as sociedades dedicadas à exploração do jogo e, neste caso, uma vez que se está a actuar no âmbito do desenvolvimento da actividade empresarial, os custos suportados devem ser fiscalmente admissíveis.

Dada a grande abrangência deste preceito, não pode a Administração Fiscal extremar a sua aplicabilidade, devendo ter presente o princípio da correlação entre os proveitos e custos e consequentemente aceitar fiscalmente os custos se forem indispensáveis e necessários para o desenvolvimento da actividade da empresa.

Contrariamente e se tal não se verificar, e estes custos em nada se correlacionarem com a actividade societária, então deverão ser literalmente desconsiderados para efeitos fiscais.

### **3.3.1.5 – OS DONATIVOS E AS LIBERALIDADES**

Relativamente a este preceito, têm-se produzido alguns conflitos entre a Administração Tributária e os contribuintes, visto ser normal no seio das empresas serem incorridos custos provenientes de ofertas a clientes, ou até mesmo ao pessoal da empresa. Por sua vez, a Administração Fiscal considera que o sujeito passivo não deve realizar tais

donativos ou liberalidades e portanto não considera fiscalmente dedutíveis tais encargos.

O entendimento da Administração Fiscal é compreensível, uma vez que tais custos não se traduzem na obtenção de proveitos e nem tão pouco são considerados necessários para a prossecução dos objectivos empresariais. O entendimento assumido prende-se com o facto de a provar-se que o donativo ou liberalidade está relacionado com a obtenção de proveitos sem corresponder a motivos ocultos, este é considerado como dedutível; por outro lado, se o inverso se verificar então a admissibilidade fiscal não é permitida.

Considerando a noção de liberalidade exposta no *Diccionario da la Real Academia Española de la Lengua*, a liberalidade traduz-se na disposição de bens a favor de alguém sem que exista uma contraprestação. Considera-se, neste âmbito, existir uma liberalidade quando a sociedade não pretenda com a sua realização obter uma contraprestação directa ou indirecta, sendo contudo, evidente que a entidade pretende normalmente obter algo em troca.

Face ao exposto no art. 14.º da LIS e atendendo ao conceito de correlação entre os proveitos e custos, qualquer donativo efectuado pela empresa que vise a obtenção directa ou indirecta de uma contraprestação relacionada com a actividade económica deve ser fiscalmente dedutível, traduzindo-se numa excepção à regra geral de não admissibilidade fiscal das doações e liberalidades.

Atendendo, à regra geral de não admissibilidade fiscal dos donativos e liberalidades, deve após a sua contabilização como custo ou perda, proceder-se a um ajuste extra – contabilístico positivo para efeitos de determinação da base tributável sujeita a imposto.

## **CAPÍTULO IV – A EFICIÊNCIA FISCAL EM PORTUGAL E ESPANHA EM SEDE DE IRC**

### **4.1 – UM CONJUNTO ALARGADO DE CONSTATAÇÕES**

Depois de analisado o normativo fiscal nacional e o normativo espanhol, constatamos o papel que a contabilidade assume na determinação do lucro tributável em sede de imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas, os modelos de dependência existentes, as razões para as divergências entre a contabilidade e a fiscalidade, a noção de custo contabilístico e fiscal, os requisitos de dedutibilidade e a não admissibilidade de determinados custos, permitindo-nos afirmar que existe uma grande similitude de conceitos e pontos de vista no tratamento dos custos contabilísticos e dos custos fiscais, e na admissibilidade daqueles para efeitos fiscais em ambos os países.

Em ambos os normativos constata-se que a noção de custo contabilístico é o ponto de partida à qual são posteriormente efectuadas as correcções que a lei fiscal estabelece e que possibilita a transformação de um custo contabilístico num custo fiscal.

Ao nível da noção de custo contabilístico, este traduz-se, nos dois países, num decréscimo patrimonial sofrido pela empresa e engloba, não só os custos decorrentes da actividade normal da empresa, mas também as perdas que se traduzem em outros itens que não decorrem da sua actividade corrente.

Ao nível da noção de custo fiscal, em Portugal não foi identificada uma definição clara e objectiva, fazendo depender a sua qualificação da finalidade a que os custos se destinam. O art. 23.º do CIRC não dá uma noção de custo fiscal, mas deixa claro que são fiscalmente dedutíveis todos aqueles que se encontram evidenciados na contabilidade e que preencham os requisitos da comprovação, indispensabilidade e ligação aos ganhos sujeitos a imposto.

Por outro lado, em Espanha também não se estabelece uma noção de custo dedutível, exigindo-se no entanto uma série de requisitos imprescindíveis para que possa ser fiscalmente aceitável. No âmbito da LIS o custo fiscal define-se por exclusão, sendo todos os custos admissíveis salvo as excepções estabelecidas nos artigos 11.º a 14.º da LIS.

A grande diferença entre Portugal e Espanha, reside no facto de em Portugal existir o art. 23.º do CIRC que se traduz numa verdadeira cláusula geral que permite restringir quais os custos fiscalmente dedutíveis, não existindo em Espanha uma disposição semelhante, o que leva a que os custos não dedutíveis são definidos por exclusão a normas estabelecidas na própria lei, como seja a dos custos não aceites fiscalmente.

Ambos os normativos não contêm um conceito próprio de custo fiscal, no entanto, da aplicação das regras fiscais é possível identificar a regulamentação concreta de cada uma das correcções fiscais sobre o conceito de custo contabilístico, permitindo assim chegar ao conceito fiscal de custo.

Desta forma, a determinação do resultado fiscal em Portugal e Espanha inicia-se com a adopção para efeitos fiscais do resultado que emerge da contabilidade, ao qual são efectuadas uma série de correcções próprias do normativo fiscal vigente em cada um dos países, permitindo assim obter o resultado fiscal sujeito a tributação. Esta correlação entre ambas as disciplinas apenas é possível uma vez que se verifica uma relação de dependência parcial, onde não existe uma contraposição entre o lucro contabilístico e o fiscal, existindo sim uma relação de dependência entre ambos.

Perante isto, o lucro tributável é calculado de forma semelhante em ambos os países, possibilitando de forma homogénea a obtenção do resultado sujeito a imposto.

Constatada a semelhança ao nível das noções de custo contabilístico e fiscal e da sua determinação, é importante salientar que em ambos os países, um custo é passível de ser contabilizado desde que se encontrem cumpridos os requisitos da efectivação, contabilização e imputação temporal.

Por seu turno os requisitos legais que permitem a dedutibilidade de um custo em Portugal são a necessidade de comprovação, indispensabilidade e ligação aos ganhos sujeitos a imposto, sendo em Espanha a justificação, a contabilização e a imputação temporal.

Isto significa que no normativo espanhol o legislador não espelha no âmbito da lei um artigo que directamente demonstre quais os requisitos para a admissibilidade fiscal dos custos, admitindo como requisitos legais de dedutibilidade os elementos que no âmbito do normativo português são considerados com integradores da noção de custo. A grande diferença a este nível reside no facto de os elementos, que no caso do normativo português são considerados como elementos integradores da noção de custo,

(justificação, contabilização e imputação temporal), adicionados aos requisitos do art. 23.º do CIRC (comprovação, indispensabilidade e ligação aos ganhos sujeitos a imposto) permitem a admissibilidade fiscal. Já no normativo espanhol não são considerados elementos integradores da noção de custo contabilístico e são os verdadeiros requisitos legais para a sua admissibilidade. Em Portugal existe o art. 23.º do CIRC que faz referência aos requisitos para a admissibilidade fiscal dos custos, não havendo no normativo fiscal espanhol uma disposição semelhante. No entanto esta divergência é diluída uma vez que em Espanha, tal como em Portugal, para que um custo seja admissível é necessário que esteja devidamente contabilizado e se relacione com a actividade da empresa, pelo que se verifica ainda que indirectamente o requisito da indispensabilidade.

Outra das situações que permite constatar a grande similitude de tratamento ao nível dos custos é o facto de em ambos os normativos fiscais existirem disposições que expressamente desconsideram fiscalmente certos custos. Em Portugal tal situação é tratada pelo art.º 42.º do CIRC, que afasta da dedutibilidade de diversos custos, nomeadamente: o IRC e quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros; as ajudas de custo e os encargos com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador ao serviço da entidade patronal; os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu activo; os encargos não devidamente documentados; as multas, as coimas e os demais encargos pela prática de infracções.

Em Espanha o art. 14.º da LIS não permite a admissibilidade fiscal da retribuição dos capitais próprios, as multas e sanções penais administrativas, as perdas no jogo e os donativos e liberalidades.

Identificadas as particularidades existentes em cada normativo, podemos concluir que existe uma grande similitude de conceitos e pontos de vista no tratamento dos custos e da sua admissibilidade fiscal, sendo ínfimas e irrelevantes as diferenças encontradas. Perante esta constatação pretendemos de seguida analisar o grau de eficiência fiscal em ambos os países, e iremos procurar através da utilização de alguns indicadores, identificar em que país se verifica uma maior eficiência fiscal.



## **4.2 – A EVOLUÇÃO ECONÓMICA**

### **4.2.1 – EM PORTUGAL**

Tem-se vivido em Portugal um clima de grande instabilidade na última década. Os dados macroeconómicos desses anos não têm sido brilhantes, não só em Portugal mas também na generalidade dos países.

O que há de novo, e talvez de mais positivo na economia portuguesa prende-se com o crescimento do número das PME, algumas com pendor tecnológico muito forte, não surgindo das grandes empresas notícias muito animadoras. A criação de emprego e as exportações têm sido impulsionadas pelas PME, que têm vindo a impor-se com actividades novas, de serviços, empresas muito sofisticadas. É um processo moroso, onde a economia portuguesa se tem desenvolvido, mas lentamente. A balança tecnológica, onde se registam as importações e exportações de serviços tecnológicos, tornou-se positiva em Portugal nos últimos anos, o que é um acontecimento da maior importância económica.

No quadro abaixo constatamos, que tem havido ao longo da última década um crescimento do número de empresas em Portugal, que são, na sua grande maioria, e como aliás já foi referido, pequenas e médias empresas.<sup>50</sup>

---

<sup>50</sup> <http://www.ine.es/jaxi/tabla.do?path=/t45/p062/a03/10/&file=s30001.px&type=pcaxis&L=0>

**QUADRO N.º 2 – EMPRESAS EXISTENTES – PORTUGAL**

Empresas existentes em Portugal			
	Lda./Outras	SA	Total
1997	215.499	9.316	224.815
1998	226.952	10.197	237.149
1999	237.511	10.877	248.388
2000	237.180	11.952	249.132
2001	267.036	13.358	280.394
2002	267.333	13.694	281.027
2003	287.373	15.562	302.935
2004	292.686	18.312	310.998
2005	317.989	20.506	338.495
2006	319.585	21.855	341.440
2007	317.262	22.886	340.148

Fonte: Elaboração própria

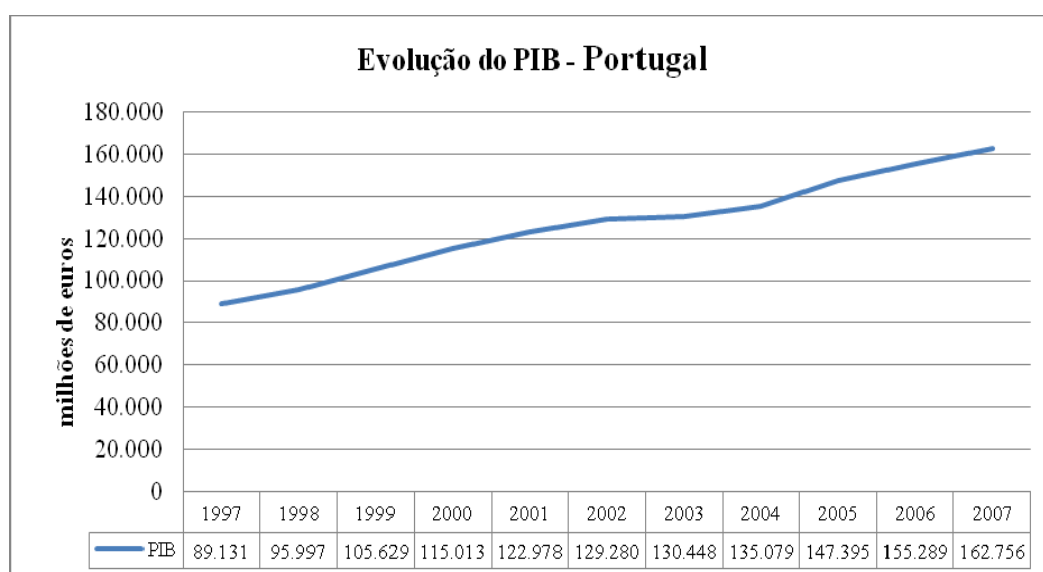
As sociedades anónimas, representam uma fatia reduzida quando comparada com as restantes sociedades existentes, no entanto, podemos comprovar que em Portugal as empresas que impulsionam a economia não são empresas de grande dimensão e com tecnologia avançada, mas as pequenas e médias empresas, tendo algumas delas vindo a fazer um esforço de internacionalização. Cada vez mais, esse é o caminho a ser seguido, para que se possa falar em sucesso empresarial e em crescimento económico.

No âmbito desta problemática do crescimento económico e evolução da economia nos últimos anos, iremos de seguida apresentar alguns indicadores que mostram, apesar da situação de instabilidade económica e financeira que o País vive, um percurso no sentido do crescimento, apesar de nem sempre esse objectivo ter sido cumprido.

Olhando para os dados macroeconómicos portugueses, um indicador que não pode ser ignorado é o Produto Interno Bruto (PIB). O PIB constitui um indicador da actividade económica de um país, pois representa o valor total da produção de bens e serviços.

O quadro abaixo indica o PIB que se tem registado em Portugal ao longo dos últimos dez anos.

**GRÁFICO N.º 1 – PIB – PORTUGAL**



Fonte: Elaboração Própria

Atendendo à definição de PIB verifica-se um crescimento ao nível do valor dos bens e serviços produzidos na sua globalidade. Em 1997 este indicador situava-se nos 89.131 milhões de euros tendo vindo a subir gradualmente, apresentando em 2007 um valor de 162.756 milhões de euros, tendo havido neste período temporal um crescimento de 73.625 milhões de euros. Quer isto dizer que em Portugal, se tem verificado um crescimento contínuo ao nível da produção de bens e serviços, podendo o aumento do PIB ser um indício de que a economia poderá estar crescimento.

Outro indicador essencial para analisar a situação económica de Portugal prende-se com o VAB. O Valor Acrescentado Bruto (VAB) é um indicador que permite comparar a produtividade e a evolução dos diferentes sectores de actividade económica e corresponde ao valor que um sector acrescenta através dos próprios processos de produção e marketing.<sup>51</sup>

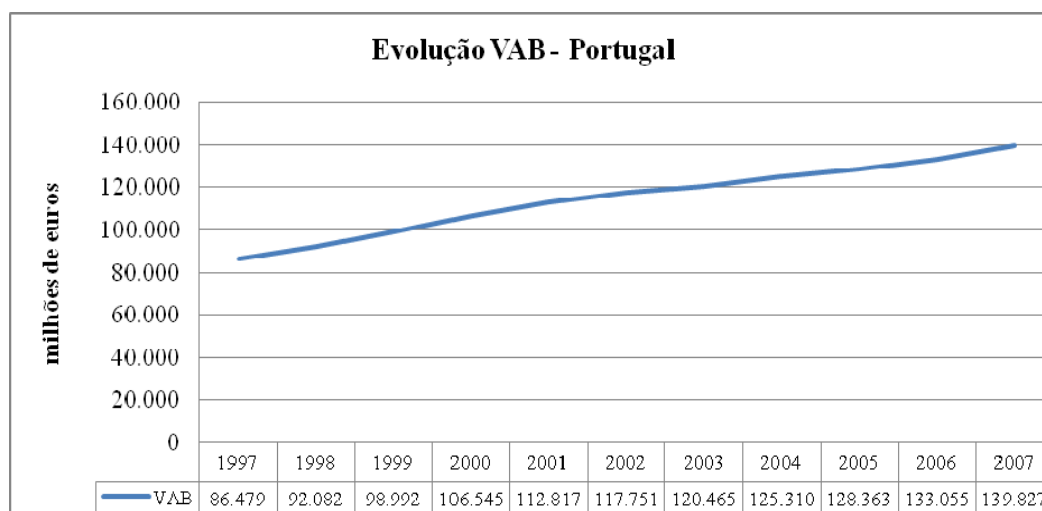
Numa abordagem mais técnica, o VAB é a diferença entre o valor dos bens produzidos e o custo das matérias-primas e dos serviços utilizados para os produzir.<sup>52</sup> O valor acrescentado é constituído pelos salários, juros e lucros acrescentados à produção pela empresa ou sector de actividade.

<sup>51</sup> <http://web.ccdr-alg.pt/sids/indweb/ficha.asp?t=&idl=157>

<sup>52</sup> <http://www.ine.cv/bdeo%5Capps%5Ccarregamento%5Cuploads%5CMetodologia.pdf>

Por outras palavras, o VAB é definido como sendo o resultado final da actividade produtiva no decurso de um determinado período, ou seja, é a riqueza criada num determinado período, normalmente um ano. Desta forma, o VAB é tanto maior quanto maior for a produtividade das empresas.

**GRÁFICO N.º 2 – VAB – PORTUGAL**



Fonte: Elaboração própria

A análise do gráfico permite constatar que também o VAB tem vindo a subir ao longo dos anos. Em 1997 Portugal apresenta um VAB de 86.479 milhões de euros, registando-se para o ano de 2007 um valor de 139.827 milhões de euros, apresentando no período temporal um crescimento de 38,15%. Este facto evidencia que Portugal tem, ao longo dos anos, vindo a aumentar a capacidade produtiva, permitindo adicionalmente a criação de uma maior riqueza.

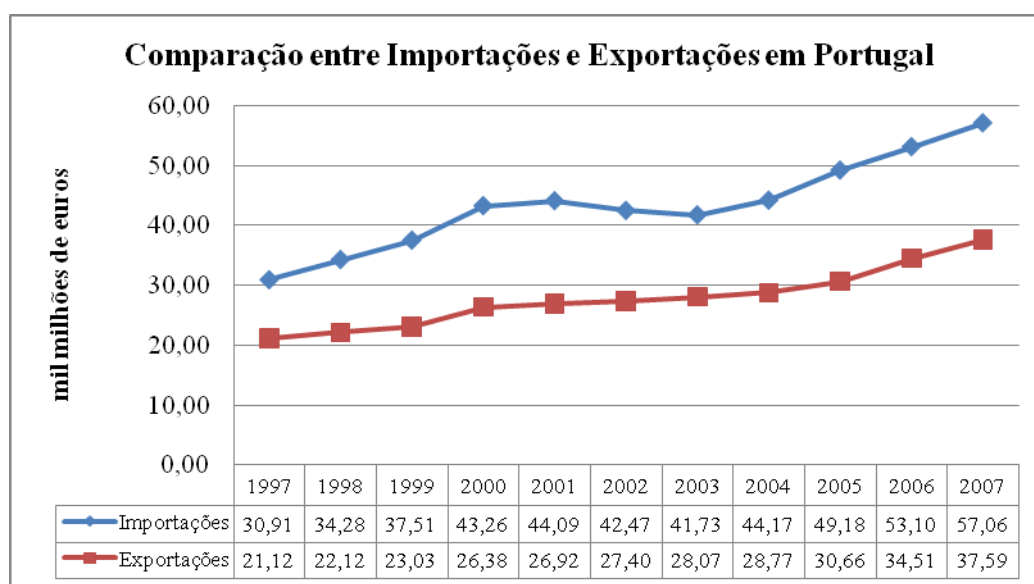
Outro indicador essencial para avaliar a situação económica do País prende-se com o nível das importações e exportações que se tem registado, pois é através da análise destes dois indicadores que podemos analisar o crescimento da balança comercial. Actualmente vivemos numa economia aberta onde as transacções internacionais são fundamentais para a sobrevivência das empresas e da própria economia.

Nesta década Portugal alterou radicalmente a estrutura das suas exportações e evoluiu para sectores e produtos de maior sofisticação e qualidade. A qualificação dos trabalhadores também melhorou significativamente, tendo existido um esforço

importante para melhorar a eficiência das instituições públicas e diminuir os entraves colocados à actividade económica.

No entanto e num período em que se fala de crise mundial, Portugal não foge à regra. O desenvolvimento tecnológico que se tem verificado, o nível de exportações a que temos assistido, a melhoria dos quadros técnicos das empresas e o aumento do nível de qualificação dos trabalhadores não têm sido suficientes para aumentar o crescimento económico. O gráfico abaixo indica a evolução das exportações e importações verificadas em Portugal nos últimos anos.<sup>53</sup>

**GRÁFICO N.º 3 – COMPARAÇÃO ENTRE IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÕES – PORTUGAL**



Fonte: Elaboração própria

Analisando de forma isolada as exportações, constatamos que as empresas portuguesas têm vindo a fazer um esforço no sentido da internacionalização. Apesar de se verificarem algumas oscilações, o seu crescimento é notório, o que num cenário de crise económica é extremamente positivo.

Em 1997, ocorreram exportações no montante de 21,12 milhões de euros e em 2007 de 37,59 milhões de euros, o que evidencia que nesta década ocorreu um crescimento de 16,47 milhões de euros.

<sup>53</sup> <http://nui.epp.eurostat.ec.europa.eu/nui/setupModifyTableLayout.do>

No âmbito das importações também se têm registado algumas oscilações. Em 1997 estas situavam-se nos 30,91 milhões de euros, registando-se em 2007 o valor de 57,06 milhões de euros, havendo neste período temporal um crescimento de 26,15 milhões de euros. Constata-se assim um crescimento superior das importações quando comparado com as exportações, no montante de aproximadamente 10 milhões de euros.

Uma situação diferente verifica-se para o ano de 2002 em que há uma diminuição das importações face a 2001 de 3,81%. Também em 2003 se verifica uma diminuição das importações face a 2002 em 1,77%. No entanto, para os restantes exercícios económicos verifica-se um crescimento das importações.

Da análise deste gráfico podemos elaborar a tabela seguinte que nos permitirá concluir do crescimento da balança comercial:

**QUADRO N.º 3 – CRESCIMENTO DA BALANÇA COMERCIAL – PORTUGAL (MILHÕES DE EUROS)**

1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
-9,79	-12,16	-14,48	-16,88	-17,17	-15,07	-13,66	-15,40	-18,52	-18,59	-19,47

Fonte: Elaboração própria

Comparando o valor das importações com o valor das exportações, constatamos que Portugal adquire mais ao exterior do que aquilo que vende. Adquire bens e serviços de que necessita para o desenvolvimento da sua actividade produtiva, não conseguindo em igual escala vender ao exterior os seus produtos no sentido de equilibrar a balança comercial. Esta é uma das razões que justifica o facto de Portugal se encontrar endividado, pois a taxa de crescimento das importações é bastante superior à taxa de crescimento das exportações, o que faz com que não se consiga gerar riqueza para fazer face às despesas suportadas. Em 1997, o valor das importações situa-se nos 30,91 milhões de euros e o valor das exportações situa-se nos 21,12 milhões de euros, verificando-se que as importações eram superiores às exportações em 9,79 milhões de euros. Para os períodos seguintes verifica-se a mesma situação, ou seja, em todos os anos o valor das exportações é bastante inferior ao valor das importações, o que faz com que se esteja na presença de um crescimento negativo da balança de comercial. E torna-se importante salientar que este crescimento negativo tem aumentado ao longo dos anos conforme nos mostra o quadro. Para 2007, as importações atingiam o valor de 57,06

milhões de euros e as exportações os 37,59 milhões de euros, sendo que este crescimento negativo se situa nos 19,47 milhões de euros, o valor mais elevado no período em análise.

Em síntese e ao nível da evolução económica, Portugal apresenta um crescimento das empresas existentes em Portugal, sendo que este crescimento é bastante superior ao nível das pequenas e médias empresas. A produtividade verificada pelas empresas também tem sido crescente conforme nos mostram os dados relativos ao PIB. O crescimento da produção de bens e serviços tem originado também um crescimento da riqueza gerada pelas empresas representado pelo indicador do VAB. No âmbito da balança comercial verifica-se um crescimento negativo, sendo as importações superiores às exportações factor que não se mostra positivo na medida em que o País consome mais recursos provenientes da aquisição a outros países, não conseguindo exportar bens e serviços, que pelo menos igualem as importações realizadas, originando desta forma um défice na balança comercial que tem sido crescente ao longo dos anos.

#### **4.2.2 – EM ESPANHA**

Como anteriormente foi referido vive-se em todos os países uma situação de instabilidade económica motivada pela grave crise que se tem instalado ao nível mundial, e a Espanha não foge à regra. Em analogia aos indicadores e dados económicos apresentados para a caracterização da economia nacional, vamos seguir a mesma metodologia apresentando idênticos indicadores no sentido de caracterizar a economia espanhola e a sua evolução.

Tal como aparece reflectido no quadro abaixo, também em Espanha o tecido empresarial é composto essencialmente por PME, representando as sociedades anónimas uma pequena parcela do tecido empresarial.<sup>54</sup>

---

<sup>54</sup> <http://www.ine.es/daco/daco42/dirce/dirce08.pdf>

**QUADRO N.º 4 – EMPRESAS EXISTENTES – ESPANHA**

Empresas existentes em Espanha			
	Lda./Outras	SA	Total
1997	2.156.986	131.593	2.288.579
1998	2.256.958	132.241	2.389.199
1999	2.385.391	133.410	2.518.801
2000	2.464.313	131.079	2.595.392
2001	2.515.968	129.349	2.645.317
2002	2.583.871	126.529	2.710.400
2003	2.688.691	124.468	2.813.159
2004	2.820.004	122.579	2.942.583
2005	2.942.688	121.441	3.064.129
2006	3.056.952	117.441	3.174.393
2007	3.221.077	115.580	3.336.657

Fonte: Elaboração própria

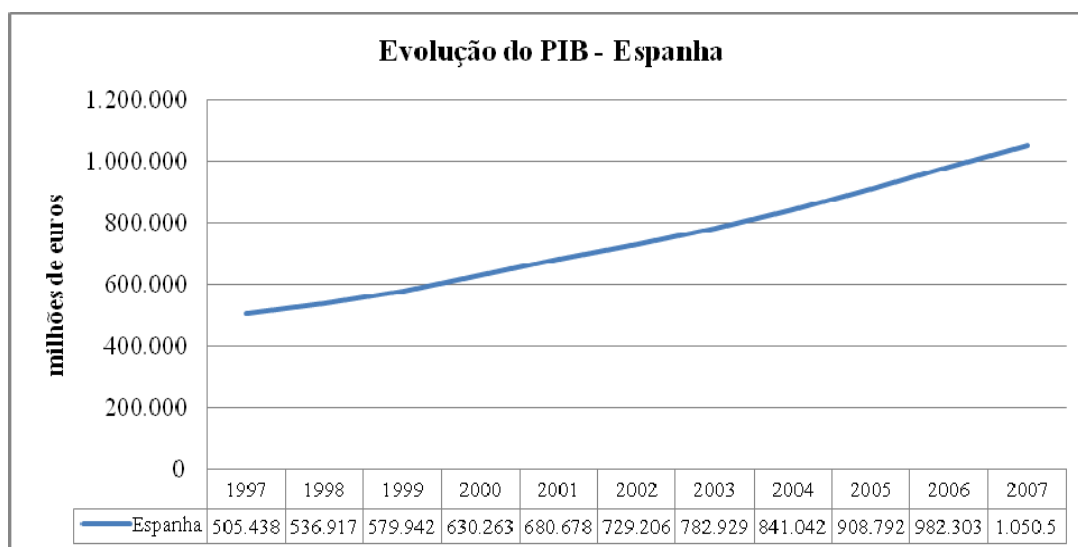
Para as empresas espanholas as palavras-chave têm sido, desde há muito, a modernização tecnológica e a internacionalização. Tem ocorrido uma aposta cada vez maior em recursos humanos especializados e em sistemas operacionais mais evoluídos tecnologicamente. Estamos assim na presença de uma estrutura empresarial muito mais aberta que a portuguesa.

Desenvolvendo um estudo equivalente ao efectuado para o caso português, analisaremos de seguida alguns indicadores que nos permitirão tirar algumas conclusões do estado da economia e da sua evolução nos últimos anos.

Analisando o PIB em Espanha, é possível elaborar o gráfico abaixo:



**GRÁFICO N.º 4 – PIB – ESPANHA**

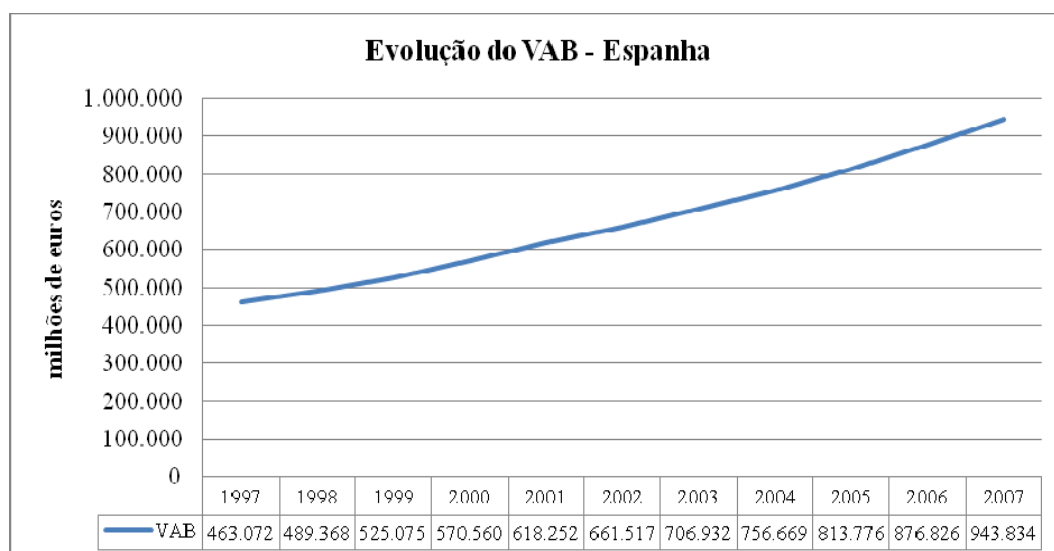


Fonte: Elaboração própria

Tal como o referenciado anteriormente, o PIB constitui um indicador da actividade económica e permite medir o valor total de produção de bens e serviços. Tem-se verificado um crescimento ao nível deste indicador o que significa que também em Espanha se verifica um crescimento da produtividade. Em 1997 o PIB situava-se nos 505.438 milhões de euros e em 2007 situava-se nos 1.050.595 milhões de euros, tendo-se registado um crescimento nesse período temporal de 545.157 milhões de euros.

Outro dos indicadores também analisados para o caso português prende-se com o VAB, conforme se evidencia no gráfico abaixo.

### GRÁFICO N.º 5 – VAB – ESPANHA



Fonte: Elaboração própria

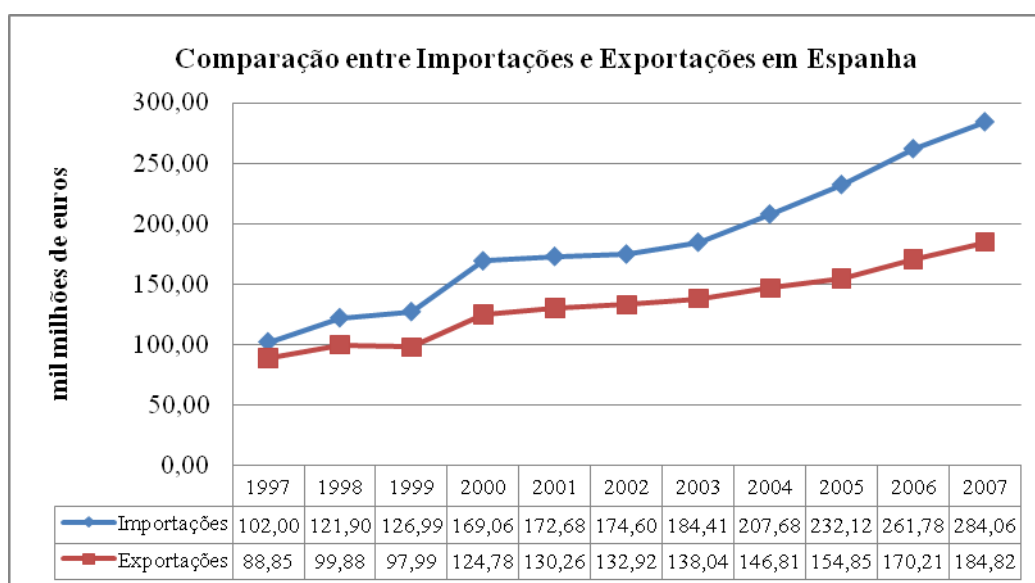
No âmbito deste indicador e tendo em conta a definição de VAB apresentada anteriormente constata-se que em Espanha também se tem verificado um crescimento da riqueza gerada, fruto do crescente aumento da produtividade.

Em 1997, Espanha apresentava um VAB de 463.072 milhões de euros. Este indicador teve um aumento progressivo, fixando-se em 2007 nos 943.834 milhões de euros. O aumento no período temporal em causa foi de 510.762 milhões de euros.

No âmbito da balança comercial, verifica-se uma analogia com o ocorrido em Portugal. Assim, Espanha é igualmente um país que importa mais do que aquilo que exporta, conforme se pode constatar no gráfico seguinte.<sup>55</sup>

<sup>55</sup> <http://nui.epp.eurostat.ec.europa.eu/nui/setupModifyTableLayout.do>

**GRÁFICO N.º 6 - COMPARAÇÃO ENTRE IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÕES – ESPANHA**



Fonte: Elaboração própria

Da análise do gráfico constata-se que o valor das importações é superior às exportações em 27,87%. Apesar de estarmos na presença de um país mais evoluído que Portugal ao nível das políticas empresariais seguidas, mais voltadas para a internacionalização e globalização dos mercados, verifica-se que as exportações apesar de terem tendência de subida são inferiores às importações.

Para o período em análise, no âmbito das exportações verifica-se alguma oscilação no âmbito do seu crescimento. Em 1998 verifica-se um crescimento de 11,04% face a 1997. Nos anos posteriores verifica-se um crescimento do nível de exportações, sendo de registar um maior aumento no ano de 1999 para 2000 em 21,47%. Por outro lado em 1999 verifica-se não um crescimento, mas sim uma diminuição nas exportações em 1,93%, verificando-se um decréscimo de 1,89 milhões de euros.

No âmbito das importações verifica-se para todos os períodos em análise um crescimento, sendo de notar o verificado para o ano de 1998, 2000, 2004 e 2006. Em 1998 verificou-se um crescimento de 16,32%, em 2000 um crescimento de 24,88%, em 2004 um crescimento de 11,20%, e em 2006 um crescimento de 11,33%.

Ao analisar a situação espanhola e tendo em conta o gráfico anterior, é possível apresentar a tabela seguinte que nos permitirá concluir da evolução da balança comercial:

**Quadro n.º 5 – Crescimento da Balança Comercial – Espanha (milhões de euros)**

1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
-13,15	-22,02	-29,00	-44,28	-42,42	-41,68	-46,37	-60,87	-77,27	-91,57	-99,24

Fonte: Elaboração própria

Comparando as importações com as exportações verifica-se que as importações são superiores às exportações em 27,87% para o período temporal apresentado, o que significa que também Espanha importa mais do que aquilo que exporta.

Pelo gráfico apresentado verifica-se um crescimento gradual das importações sendo que para 1997 o desfasamento entre ambas as realidades era inferior ao verificado para 2007, o que significa que as importações têm aumentado mais do que as exportações. Tal explica-se pela tabela acima que mostra um crescimento negativo ao nível da balança comercial. Para 1997 o valor das importações fixava-se nos 102,00 milhões de euros e o valor das exportações nos 88,85 milhões de euros o que se traduz num crescimento negativo de 13,15 milhões de euros. Este crescimento negativo foi aumentando de ano para ano, verificando-se um fosso cada vez maior entre estes dois indicadores, que em 2007 atingiram uma diferença de 99,24 milhões de euros, traduzindo-se as importações nos 284,06 milhões de euros e as exportações nos 184,82 milhões de euros.

Ao nível da evolução económica em Espanha e com base nos indicadores apresentados, constata-se que o País apresenta uma estrutura empresarial formada maioritariamente por pequenas e médias empresas. Ao nível do PIB verifica-se um contínuo crescimento ao longo dos anos o que mostra que o País tem aumentado a produtividade que adicionalmente se traduz numa maior riqueza gerada. Tal é representado pelo VAB que apresenta igualmente um contínuo crescimento.

No âmbito da balança comercial verifica-se um crescimento negativo. Espanha importa bastante mais do que aquilo que exporta, não conseguindo desta forma efectuar

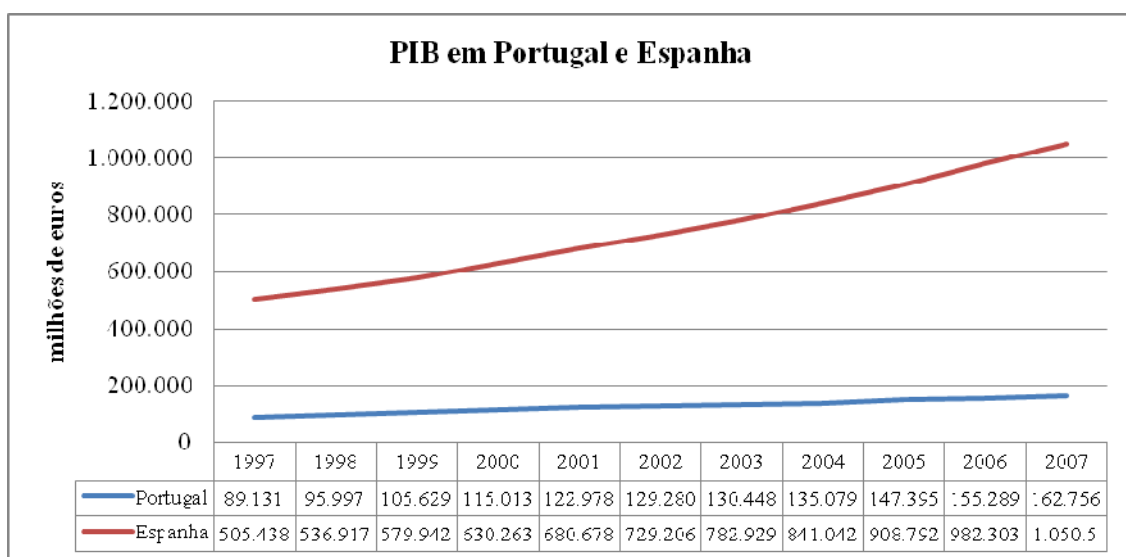
exportações que permitam compensar as importações que realiza no âmbito da sua actividade produtiva. Tal facto origina um défice na balança comercial que tem sido crescente ao longo dos anos.

#### 4.2.3 – ANÁLISE DA EVOLUÇÃO ECONÓMICA – COMPARAÇÃO ENTRE PORTUGAL E ESPANHA

No âmbito desta análise vamos essencialmente basear-nos nos indicadores do PIB e do VAB.

##### 4.2.3.1 – VALOR DO PIB EM PORTUGAL E ESPANHA

**GRÁFICO N.º 7 – COMPARAÇÃO DO PIB – PORTUGAL E ESPANHA<sup>56</sup>**



Fonte: Elaboração própria

Da análise do presente gráfico constatamos que em ambos os países se tem registado um crescimento do PIB, sendo no entanto esse crescimento superior em Espanha.

<sup>56</sup> <http://nui.epp.eurostat.ec.europa.eu/nui/setupModifyTableLayout.do>

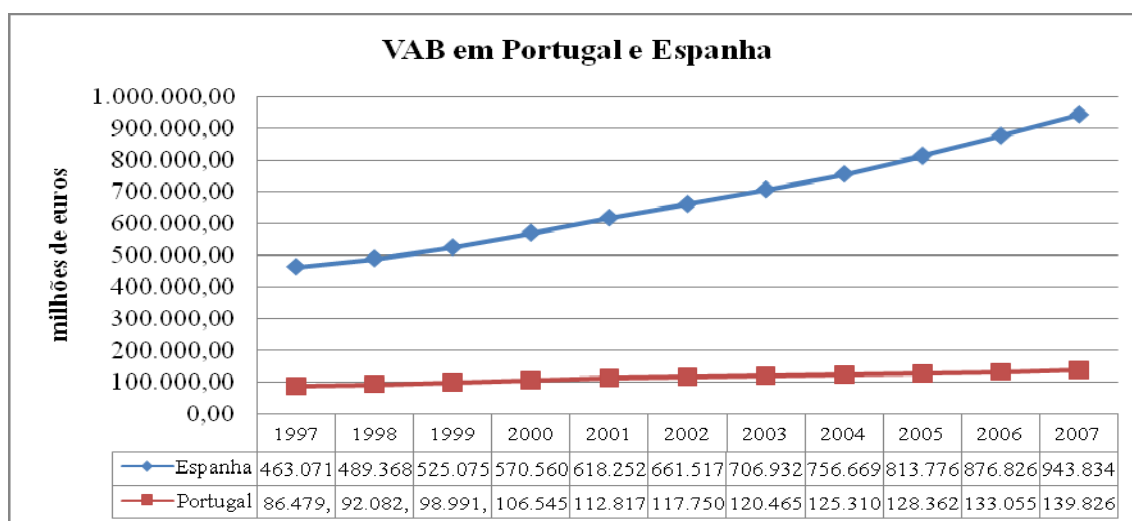
Portugal para o ano de 1997 apresenta um PIB de 89.131 milhões de euros, atingindo os 162.756 milhões de euros em 2007. Verifica-se assim um crescimento de 73.625 milhões de euros, que percentualmente se traduz num crescimento de 45,24%.

Por outro lado em Espanha e para o ano de 1997 apresenta um PIB de 505.438 milhões de euros, atingindo os 1.050.595 milhões de euros em 2007, o que representa um crescimento de 545.157 milhões de euros, numa percentagem de crescimento de 51,89%.

Para Portugal o PIB é bastante inferior ao registado em Espanha o que facilmente se explica pelo facto do número de empresas ser igualmente inferior em Portugal. No entanto e em termos de crescimento o presente gráfico mostra que em ambos os países se tem feito um esforço no sentido do crescimento. Para Portugal em média verifica-se um crescimento anual de 5,81% enquanto que em Espanha este crescimento médio anual atinge os 7,05%. Quer isto dizer que de ano para ano se regista uma melhoria em termos de produção de bens e serviços em ambos os países. Em termos globais e para o período em análise, o crescimento do PIB em Espanha é superior a Portugal em 6,65%.

#### 4.2.3.2 – VALOR DO VAB EM PORTUGAL E ESPANHA

**GRÁFICO N.º 8 – COMPARAÇÃO DO VAB – PORTUGAL E ESPANHA<sup>57</sup>**



Fonte: Elaboração própria

<sup>57</sup> <http://nui.epp.eurostat.ec.europa.eu/nui/setupModifyTableLayout.do>

Da análise do gráfico constatamos que nos últimos dez anos se tem verificado um maior crescimento do VAB em Espanha quando comparado com Portugal. Em Espanha verifica-se um crescimento anual médio do VAB de 6,87% para o período em análise, enquanto que em Portugal esse crescimento é de 4,68%.

Devemos realçar que em Portugal, apesar de ter havido um contínuo crescimento do VAB, este evidencia um maior crescimento no período de 1998 a 2002, tendo diminuído nos períodos seguintes, o que poderá evidenciar que apesar do aumento positivo verificado, Portugal tem tido mais dificuldade em gerar riqueza. Tal verifica-se pelo facto de no período temporal de 1998 a 2002 ocorrer um crescimento anual médio de 5,98%, e para os restantes exercícios um crescimento anual médio de 3,37%.

Por sua vez, em Espanha tem-se verificado um crescimento praticamente linear em todos os períodos, oscilando entre os 5,37% em 1997 e os 7,10% em 2007.

Pela interpretação do gráfico conclui-se que a riqueza gerada é crescente, sendo resultado do aumento da produtividade aliada ao desenvolvimento tecnológico existente e à mão-de-obra qualificada. Em 1997 temos para Portugal um VAB de 86.479 milhões de euros e em 2007 139.826 milhões de euros, tendo-se verificado nesse período temporal um crescimento de 53.347 milhões de euros, que em percentagem se traduz num crescimento de 38,15%. Espanha apresenta um crescimento de 480.763 milhões de euros no período temporal de 1997/2007. Em 1997 o VAB é de 463.071 milhões de euros, sendo de 943.834 milhões de euros em 2007 o que se traduz num crescimento de 50,94%.

Comparando o crescimento médio do VAB entre Portugal e Espanha, verifica-se que Espanha apresenta um VAB superior em 83,01%, fruto do maior número de empresas que apresenta e do maior desenvolvimento económico e tecnológico.

Constatado que o VAB é bastante superior em Espanha quando comparado com Portugal, torna-se importante referir que face ao crescimento registado ao longo dos anos, o VAB em Espanha cresce a uma média anual de 6,87% para o período apresentado, enquanto que em Portugal o crescimento médio anual é de apenas 4,68%, o que permite concluir que a Espanha tem uma maior capacidade de gerar riqueza.

Pelo exposto e no âmbito da análise dos vários indicadores que permitem concluir sobre a evolução económica constatamos que, apesar de em ambos os países ser notório uma melhoria dos indicadores, a Espanha apresenta um maior crescimento.

Face aos vários indicadores apresentados, e no âmbito da análise da evolução económica, constatamos que a Espanha tem vindo a desenvolver-se ao longo do período temporal apresentado, bastante mais do que Portugal, apesar de ambos actualmente se encontrarem a viver um período de grande instabilidade económica.

#### **4.3 – ANÁLISE DA EFICIÊNCIA FISCAL**

A eficiência fiscal num Estado de Direito depende da articulação dos serviços envolvidos no correcto apuramento e arrecadação das dívidas tributárias, numa vertente preventiva, mas também da sensibilização dos sujeitos passivos tanto para o cumprimento das suas obrigações principais e acessórias, como, principalmente, para o seu papel crucial no combate à fraude e à evasão fiscais.<sup>58</sup>

Actualmente, uma actuação integrada, em áreas como a das execuções fiscais e da inspecção tributária, com recurso, nomeadamente, a meios informáticos desenvolvidos e a novas aplicações permitirá a diminuição das situações de iniquidade fiscal, a eliminação de fenómenos de concorrência desleal e, em suma, a realização da justiça material que está na base do princípio da igualdade tributária e do Estado de Direito Democrático.

A eficiência fiscal num Estado de Direito é tanto maior quanto maior for a sua capacidade em arrecadar receitas cumprindo com os objectivos sociais, culturais e económicos. O cumprimento destes objectivos traduz-se em promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os cidadãos, bem como a realização dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais.

No âmbito da problemática deste estudo, a eficiência fiscal tem uma grande importância no cumprimento dos objectivos económicos de um Estado de Direito. A estabilidade económica é o princípio de que a economia deve crescer ajustando-se paralelamente, para que não haja contradição entre a realidade e aquilo que inicialmente foi planeado. Sendo assim, a estabilidade económica exige que os preços, o nível de emprego, a produção, o nível de rendimento e outras variáveis estejam perfeitamente ajustadas, pois

---

<sup>58</sup> [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/C7C55CD1-CE4D-4C61-BD09-440D3280397D/0/despacho\\_5460-2002\\_dr\\_2\\_serie\\_de\\_12-03\\_8211\\_eficiencia\\_fiscal.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/C7C55CD1-CE4D-4C61-BD09-440D3280397D/0/despacho_5460-2002_dr_2_serie_de_12-03_8211_eficiencia_fiscal.pdf)



só em condições de estabilidade se poderá falar em eficiência do sistema fiscal, que terá como objectivo central o aumento das receitas do Estado. Só neste contexto se cumpre com o objectivo da maximização da eficiência fiscal.

Uma política fiscal eficiente é aquela que ao ser aplicada, conduz a bons resultados para a economia. No entanto, nem sempre essa política cumpre isoladamente as suas funções, sendo necessária a implementação de outras políticas, como seja a política monetária, que permite equilibrar os preços conduzindo à estabilidade económica.

Em correlação com os objectivos de ordem económica temos os objectivos de ordem social, uma vez que o bem-estar económico e social de um sistema tem reflexos na procura da igualdade social, pelo que num sistema fiscal justo a eficiência fiscal é alcançada quando a tributação é feita de forma equitativa tributando mais as empresas que têm maior capacidade financeira, e menos aquelas que se encontram em situação de debilidade económica, permitindo desta forma melhorar a posição económica e social do Estado. Desta forma, pretende-se alcançar um objectivo nuclear e fundamental: - manter a balança económica equilibrada.

Do exposto é perceptível que o cumprimento dos objectivos sociais e económicos são fundamentais num Estado de Direito, para que se possa falar em eficiência fiscal.

Do exposto no ponto 4.2 constatamos uma evolução de âmbito económico em ambos os países sendo no entanto claramente perceptível, pelos indicadores apresentados, que Espanha se encontra numa melhor situação económico-financeira quando comparada com Portugal. Assim sendo e partindo desta base, pretendemos tirar algumas conclusões sobre a eficiência fiscal em ambos os países, atendendo ao facto de ambos utilizarem uma metodologia semelhante na determinação do imposto a pagar.

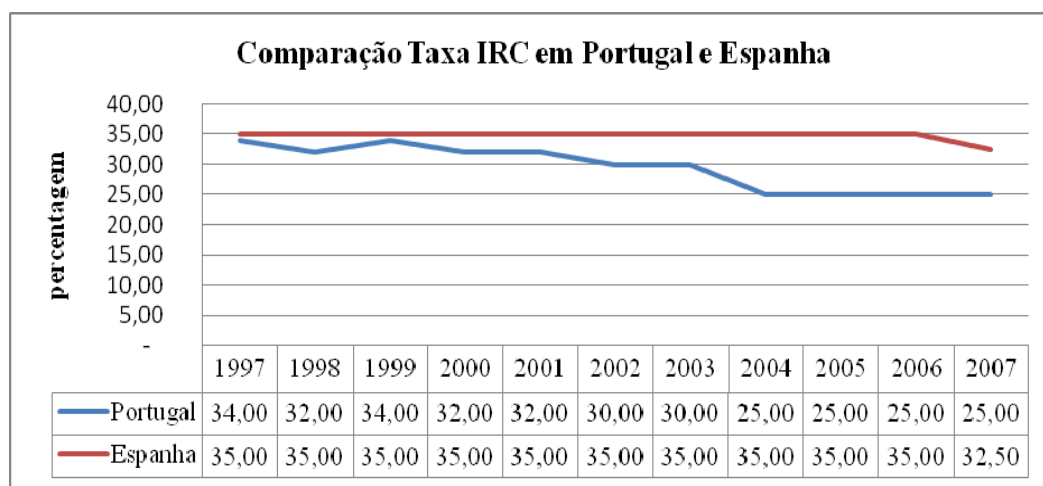
A eficiência fiscal pode ser medida através da comparação de vários indicadores. No âmbito do presente trabalho e no sentido de determinar em qual dos países existe uma maior eficiência fiscal, iremos analisar alguns indicadores que nos permitirão retirar algumas conclusões. É neste sentido que analisaremos a evolução da taxa de IRC e o imposto cobrado em ambos os países.

A análise conjunta destes factores permitirá avaliar da eficiência fiscal em cada país, sendo que ambos se encontram em igualdade de circunstâncias no que respeita às regras contabilísticas e fiscais adoptadas para a determinação do resultado empresarial sujeito a tributação.

#### 4.3.1 – COMPARAÇÃO DA TAXA DE IRC PRATICADA EM PORTUGAL E ESPANHA<sup>59</sup>

Ao nível da evolução da taxa de IRC<sup>60</sup>, tal como se ilustra no gráfico seguinte para o período temporal de 1997 a 2007, constata-se para Portugal alguma oscilação, ainda que inicialmente pouco significativa. A taxa de IRC situava-se em 1997 nos 34%, tendo de 2003 para 2004 se verificado uma significativa diminuição, mantendo-se nos 25% no período de 2004 a 2007.

**GRÁFICO N.º 9 – COMPARAÇÃO DA TAXA DE IRC – PORTUGAL E ESPANHA**



Fonte: Elaboração própria

A descida da taxa de IRC em Portugal de 34% em 1997 para 25% em 2004, foi efectuada no sentido de aproximar o país dos restantes Estados da Europa de Leste, que em 2004 entraram para a União Europeia. Estes países possuíam um conjunto de vantagens significativas em termos de competitividade: uma maior proximidade geográfica do centro da Europa (sobretudo da Alemanha); uma legislação laboral mais flexível; salários mais baixos (isto é, um custo do factor trabalho mais baixo); recursos humanos mais qualificados; uma fiscalidade mais competitiva, nomeadamente em sede de tributação dos resultados das empresas. Na comparação das taxas de IRC praticadas no seio destes países (esta taxa inclui a Derrama), conforme mostra o gráfico abaixo,

<sup>59</sup> [www.apotec.pt/fotos/editor2/sist20espanhol.prif](http://www.apotec.pt/fotos/editor2/sist20espanhol.prif)

<sup>60</sup> <http://www.apotec.pt/fotos/editor2/sist%20espanhol.pdf>

constata-se que Portugal apresenta uma taxa mais elevada, o que condiciona significativamente a tributação das empresas e consequentemente originará uma diminuição no investimento e uma dificuldade acrescida na sua captação.

**QUADRO N.º 6 – COMPARAÇÃO DAS TAXAS DE IRC – CANDIDATOS À UE/PORTUGAL  
2003 – 2004**

	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Estónia	0.0	0.0
Chipre	15.0	15.0
Lituânia	15.0	15.0
Hungria	18.0	18.0
Republica Eslovaca	25.0	19.0
Eslovénia	25.0	25.0
Letónia	25.0	25.0
Polónia	27.0	19.0
República Checa	31.0	24.0
Portugal	33.0	27.5
Malta	35.0	35.0
<b>Média aritmética</b>	<b>22.6</b>	<b>20.2</b>

Fonte: <http://www.setubalnarede.pt/content/index.php?action=articlesDetailFo&rec=2572>

Face à situação descrita era necessário que Portugal implementasse uma política fiscal de diminuição da taxa de IRC, tendo como principal objectivo aproximar-se dos países que conseguiam de forma mais eficaz competir com Portugal. Pretendia-se com esta medida tornar o País mais competitivo fiscalmente, de forma a atrair novos investimentos.

Outra das razões que conduziram à diminuição das taxas de IRC prende-se com o facto de taxas de imposto mais baixas, conduzirem naturalmente a que o incentivo à fraude e à evasão fiscal diminuísse. Com a descida da taxa de IRC e a redução dos benefícios e das deduções fiscais existentes, promover-se-ia um sistema mais simples, justo e transparente, que ajudará no combate à fraude e à evasão fiscais. Isto além de que também há cada vez mais evidência de ser nos impostos directos e não nos indirectos (sobre o consumo) que essa fraude e evasão fiscal é maior, pelo que a descida da tributação directa arrasta consigo também uma maior justiça e equidade fiscal.

Assim sendo, a descida da taxa de IRC constituiu uma medida crucial, pois ajudou, num horizonte de médio prazo, à captação de mais investimento (quer nacional, quer estrangeiro) que trouxe consigo, mais inovação, progresso tecnológico e melhor formação de recursos humanos. Pretendia-se com esta medida dinamizar a actividade, aumentar a base de incidência fiscal, aumentar a justiça e equidade fiscal, ao mesmo tempo que se criaria emprego, melhorando de forma sustentada o bem-estar empresarial e das populações.

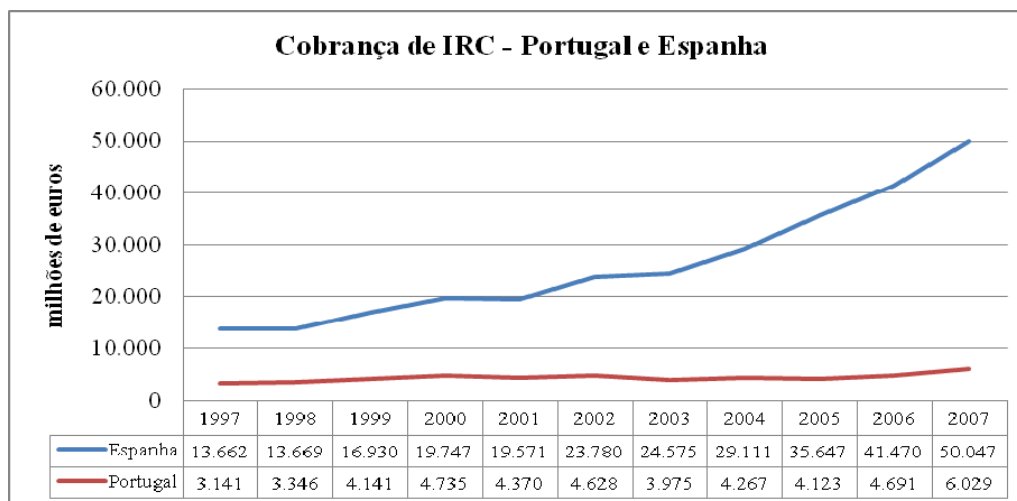
Já em Espanha e no período referenciado, ocorreu a manutenção constante de 1997 a 2006 da taxa de IRC em 35%. Apenas em 2007 ocorreu uma descida em 2,5 pontos percentuais, fixando-se a taxa para 2007 em 32,5%.

Ao contrário de Portugal, a Espanha mesmo tendo uma taxa de IRC mais elevada, tinha e tem uma maior facilidade na atracção de investimento, pois possui desde há muito uma maior capacidade de dinamização da actividade económica, e mesmo com taxas de IRC mais elevadas tem capacidade de gerar riqueza, pelo que não sentiu necessidade de diminuir a taxa de tributação para cumprir com os objectivos para o qual Portugal teve necessidade de agir: atrair investimento e diminuir a fraude e a evasão fiscal.

É igualmente importante salientar que em Espanha, apesar de haver uma taxa de tributação sobre as empresas em sede de IRC superior há de Portugal, existem outros impostos claramente mais baixos que facilitam as transacções a nível empresarial, quer no âmbito da esfera privada das pessoas, como é o caso do IVA.

### 4.3.2 – IRC COBRADO EM PORTUGAL E ESPANHA

**GRÁFICO N.º 10 – COBRANÇA DE IRC – PORTUGAL E ESPANHA<sup>61</sup>**



Fonte: Elaboração própria

Em Portugal e nos períodos apresentados verifica-se um aumento progressivo, ainda que ligeiro, ao nível do imposto cobrado às empresas. Em 1997, Portugal apresenta um IRC cobrado de 3.141 milhões de euros, que sobe ligeiramente até 2000, apresentando nesse ano um IRC cobrado de 4.735 milhões de euros. Em 2001 ocorre uma ligeira queda, verificando-se um IRC cobrado de 4.370 milhões de euros que sobe em 2002 em 258 milhões de euros.

Em 2003 verifica-se uma queda no IRC cobrado que ascendeu a 3.975 milhões de euros, subindo em 2004 para os 4.267 milhões de euros, e diminuindo em 2005 144 milhões de euros.

O maior crescimento ocorre no ano de 2007 quando comparado com o exercício imediatamente anterior, verificando-se um crescimento de 1.338 milhões de euros.

A eficiência fiscal ocorre quando, mantendo-se as mesmas políticas económicas, financeiras e fiscais se consegue obter uma maior receita fiscal fruto do imposto cobrado às empresas. Como vimos anteriormente, as políticas fiscais têm vindo a ser alteradas, o que se traduz nas oscilações verificadas nas taxas de imposto.

<sup>61</sup> <http://nui.epp.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do>

Para os anos de 1998, 2000 e 2002, apesar de se verificar uma diminuição das taxas de IRC verifica-se um aumento do imposto cobrado o que significa que nestes períodos, mesmo alterando-se as políticas fiscais no sentido de beneficiar as empresas verifica-se que estas estão a suportar um maior imposto proveniente da sua actividade. Esta situação é positiva, pois se diminuem as taxas de IRC e aumentam os impostos cobrados, isto significa que existe uma eficiência fiscal fruto das políticas governamentais e empresariais adoptadas.

Por outro lado, para os exercícios de 2001, 2003 e 2005 mantendo-se a taxa de tributação houve uma diminuição do IRC cobrado o que denota que as políticas seguidas não conduziram a uma eficiência fiscal.

Em Portugal e analisando isoladamente a cobrança de IRC, apesar de ocorrerem algumas oscilações verificou-se um aumento de 2.888 milhões de euros no período temporal de 1997/2007. No entanto, quando se conjuga o montante de IRC cobrado com as taxas de tributação poderá não ser adequado falar em eficiência fiscal, pois se, para determinados períodos, diminuindo as taxas de imposto aumenta o IRC cobrado, para outros períodos mantendo-se constantes as taxas de imposto o valor cobrado diminui, o que significa que as políticas fiscais não foram as mais correctas. Por outro lado, em Espanha verifica-se um crescimento do imposto cobrado. Em 1997, a Espanha apresenta um IRC cobrado de 13.662 milhões de euros, que veio a aumentar nos anos posteriores. Em 2007 o IRC cobrado situa-se nos 50.047 milhões de euros, verificando-se assim um crescimento de 36.385 milhões de euros, cerca de doze vezes mais quando comparado com Portugal, que apresenta um crescimento para o mesmo período de apenas 2.888 milhões de euros.

Comparando a taxa de IRC que se manteve nos 35% para o período em análise à excepção do ano de 2007, verifica-se que mesmo mantendo-se constante a taxa de imposto, o IRC cobrado tem subido consideravelmente de ano para ano. Tal significa que o país vizinho tem adoptado políticas fiscais, económicas e financeiras eficazes pelo que é notória a existência de eficiência fiscal quando se comparam estes dois indicadores, pois mantendo-se a mesma taxa de tributação o imposto sobe substancialmente para o período indicado, o que denota que a cobrança fiscal em Espanha é maior traduzindo-se adicionalmente numa maior eficiência fiscal.

#### **4.4 – ANÁLISE DA EFICIÊNCIA FISCAL: - ALGUMAS CONSTATAÇÕES**

No âmbito da eficiência fiscal em sede de IRC e depois de analisados o número de empresas, o PIB, o VAB, o nível de importações e exportações, as taxas de IRC e o IRC cobrado em ambos os países, pretendemos concluir da eficiência fiscal pelo que iremos apoiar-nos na análise do indicador:

##### **IRC Cobrado / VAB**

Ao nível deste indicador e para Portugal, apresentamos os seguintes valores:

**QUADRO N.º 7 – IRC COBRADO E VAB – PORTUGAL**

	IRC Cobrado	VAB
1997	3.141	86.479
1998	3.346	92.082
1999	4.141	98.992
2000	4.735	106.545
2001	4.370	112.817
2002	4.628	117.751
2003	3.975	120.465
2004	4.267	125.310
2005	4.123	128.363
2006	4.691	133.055
2007	6.029	139.827

Fonte: Elaboração própria

Tal como vimos anteriormente, o VAB é definido como sendo o resultado final da actividade produtiva no decurso de um determinado período, podendo traduzir-se na riqueza criada num determinado período.

Para o período em análise temos que o VAB gerado pelas empresas foi de 1.261.686 milhões de euros que se traduziu num IRC cobrado de 47.446 milhões de euros. Da análise da tabela conclui-se que para um aumento do VAB se verifica um aumento do IRC cobrado.

Correlacionando com a taxa de imposto aplicável, em 1999 ocorreu um aumento da taxa de IRC mantendo-se nos 34% em 1999, tendo-se verificado também um aumento do

IRC cobrado, fixando-se em 1999 nos 4.141 milhões de euros. Ou seja, mesmo verificando-se um aumento da taxa, a receita fiscal sobe fruto do aumento da riqueza gerada sujeita a imposto, tal como indicam os valores respeitantes ao VAB.

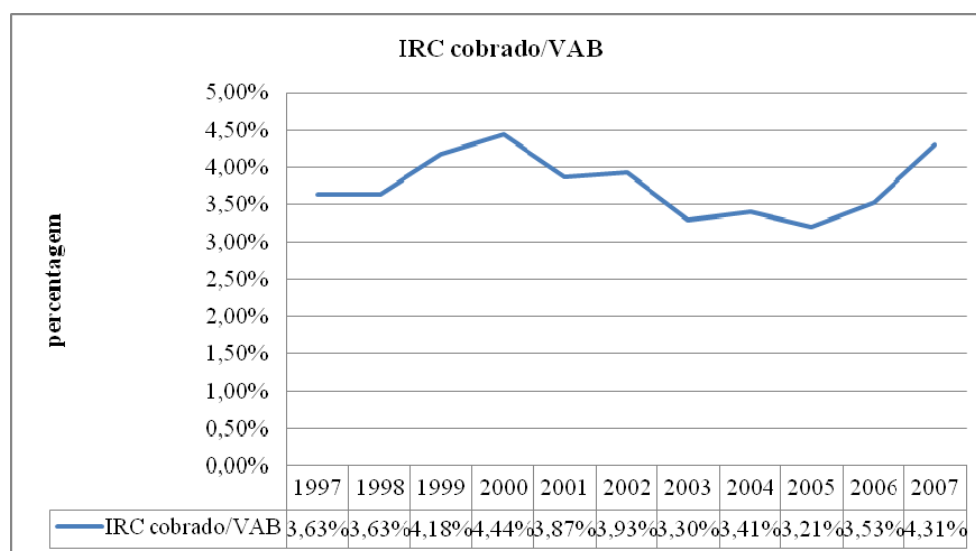
Curiosamente há que notar que para os períodos de 2001, 2003 e 2005 verifica-se uma diminuição do IRC cobrado mantendo-se a mesma taxa de imposto. No ano de 2001, para uma taxa de IRC de 32% verifica-se uma diminuição do IRC cobrado em 365 milhões de euros; no período de 2003 mantendo-se a taxa de IRC nos 30% verifica-se uma diminuição do IRC cobrado em 654 milhões de euros e no ano de 2005 mantendo-se a taxa nos 25% verifica-se uma diminuição de 144 milhões de euros no IRC cobrado.

No entanto e relativamente ao VAB verifica-se um crescimento do mesmo o que mostra que perante esta situação dificilmente se poderá falar em eficiência fiscal. Mantendo-se a taxa de IRC constante seria plausível que, aumentando o VAB se verificasse pelo menos a permanência da receita fiscal, ou então que a mesma aumentasse. No entanto, para estes períodos houve uma manutenção das taxas de IRC, um aumento do VAB e uma diminuição do IRC cobrado, pelo que, perante este cenário não se poderá falar em eficiência fiscal.

Para 2007, mantendo-se a taxa de IRC nos 25% verifica-se um aumento no VAB e um aumento no IRC cobrado, apresentando-se para este período um melhor cenário.

De acordo com o gráfico abaixo é possível constatar a influência que o VAB tem no IRC cobrado.

**Gráfico n.º 11 – Indicador IRC cobrado/VAB – Portugal**



Fonte: Elaboração própria



Da análise do gráfico, constata-se que para os períodos de 1997 a 2000 e de 2005 a 2007, se verifica um crescimento deste indicador o que significa que, para um aumento do VAB se verifica também um crescimento ao nível do IRC cobrado. No entanto, para o período de 2001 a 2004 verificam-se algumas oscilações, que se traduziram numa diminuição do IRC cobrado para um aumento do VAB. Em termos globais o IRC cobrado representa em média 3,76% do VAB.

Ao nível de Espanha e no âmbito da mesma análise apresentam-se os seguintes valores:

**QUADRO N.º 8 – INDICADOR IRC COBRADO/VAB – ESPANHA**

	IRC Cobrado	VAB
1997	13.662	463.072
1998	13.669	489.368
1999	16.930	525.075
2000	19.747	570.560
2001	19.571	618.252
2002	23.780	661.517
2003	24.575	706.932
2004	29.111	756.669
2005	35.647	813.776
2006	41.470	876.826
2007	50.047	943.834

Fonte: Elaboração própria

Para o ano de 1997 o VAB é de 463.072 milhões de euros e o IRC cobrado para o mesmo período é de 13.662 milhões de euros. Por seu turno, em 2007, Espanha apresenta um VAB de 943.834 milhões de euros e um IRC cobrado de 50.047 milhões de euros, o que denota que o aumento da cobrança fiscal é proporcional ao aumento do VAB para uma igual taxa de imposto.

De 1997 para 2007 verifica-se um crescimento do VAB em 33%, que é igualmente acompanhado por um crescimento do IRC cobrado que se situa nos 21%.

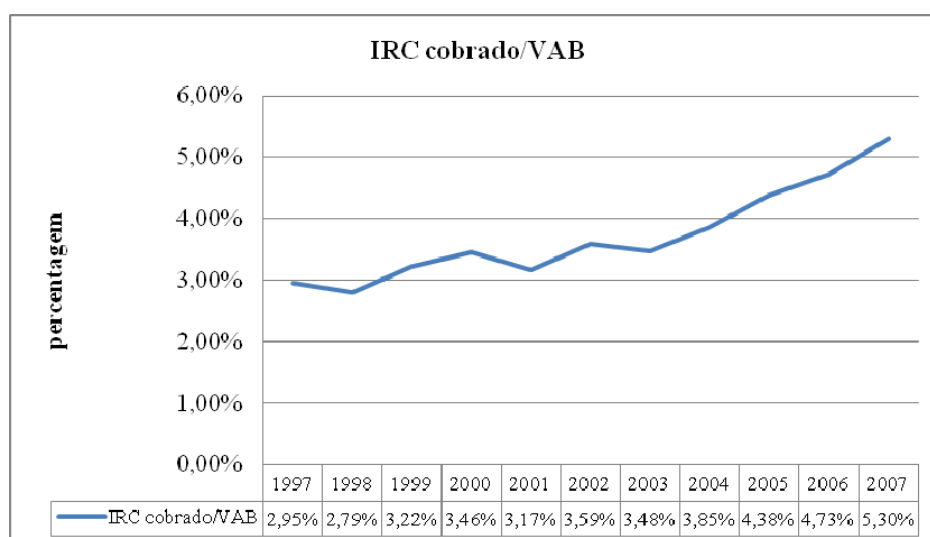
Correlacionando com a taxa de imposto praticada, para o período temporal de 1997 a 2006, Espanha apresenta uma taxa de IRC constante de 35% verificando-se apenas no período de 2007 um decréscimo em 2,5 pontos percentuais. Para uma taxa de imposto constante seria plausível aceitar uma igual permanência do IRC cobrado, no entanto, como já foi referido e como mostra o gráfico referente ao VAB tem havido de ano para

ano um crescimento deste indicador o que demonstra que Espanha tem aumentado a sua capacidade de gerar riqueza sujeita a tributação.

Ora num cenário em que há um crescimento satisfatório do VAB, mesmo mantendo-se a mesma taxa de IRC encontra-se justificado o facto de também o IRC cobrado ter sido crescente ao longo dos anos. O aumento da riqueza leva a que haja um aumento do IRC cobrado na medida em que a taxa de imposto é aplicada aos lucros empresariais sujeitos a imposto. De 1997 a 2007 Espanha gerou um VAB de 7.425.881 milhões de euros que deram origem a um IRC cobrado de 288.209 milhões de euros.

Tal como apresentado para Portugal, apresenta-se abaixo o gráfico representativo da influência que o VAB tem no IRC cobrado.

**GRÁFICO N.º 12 – INDICADOR IRC COBRADO/VAB – ESPANHA**



Fonte: Elaboração própria

Para o período apresentado, o VAB é crescente e o IRC cobrado acompanha esse crescimento, representando o IRC cobrado 3,88% do VAB.

Da análise do gráfico constatamos que se verificam algumas oscilações ao nível do indicador apresentado, no entanto, a mesma não é materialmente relevante. Em 1998 há uma quebra face a 1997 na percentagem que o IRC tem no VAB, tal como no período de 2001 face a 2000 e como no período de 2003 face a 2002 de 0,16%, 0,24% e 0,11% respectivamente. No entanto e em termos globais verifica-se para um crescimento do

VAB, um crescimento do IRC e consequentemente um crescimento na percentagem que o IRC detém no VAB que representam uma média para o período apresentado de 3,88%.

Comparando com Portugal é notório que Espanha apresenta um VAB bastante superior, que se justifica pelo facto de Espanha integrar um maior número de empresas. Enquanto que Portugal apresenta para esta década uma média de 286.811 empresas, Espanha atinge uma média de 2.770.783 empresas, encontrando-se por isso justificado o principal motivo pela qual o VAB em Espanha é superior ao apresentado para Portugal.

No âmbito do IRC este incide sobre o lucro tributável que é também bastante superior, em Espanha em consequência do VAB apresentado. Em termos comparativos, enquanto que em Portugal o IRC cobrado representa 3,76% do VAB, em Espanha o IRC cobrado representa 3,88% do VAB. Poderá assim constatar-se que existe uma maior eficiência fiscal em Espanha motivada pelo facto de mantendo-se a taxa de imposto constante e superior à praticada em Portugal e havendo um VAB crescente o IRC cobrado cresce mais em Espanha do que em Portugal, pelo que em média para Portugal verifica-se um crescimento de 5,63% do IRC cobrado, enquanto que em Espanha o IRC cobrado cresce em média para o período apresentado 11,87%.

Desta forma constatamos uma melhoria da cobrança fiscal em Espanha quando comparada com Portugal. Tendencialmente a cobrança de IRC tem vindo a melhorar mais em Espanha em função do VAB, uma vez que para Portugal se verificam algumas oscilações ao longo dos anos, enquanto que para Espanha e a partir de 2003 tem-se verificado um contínuo crescimento. Para o último período de análise em Portugal o IRC representa 4,31% do VAB enquanto que para o País vizinho o IRC cobrado representa 5,30%, pelo que, em função do VAB se tem verificado uma melhoria da cobrança de IRC em Espanha versus Portugal.

## CONCLUSÃO

O termo “custo” é usado em acepções distintas, consoante estejamos a reger-nos pelas normas nacionais, ou pelas NIC, existindo assim termos diferentes para uma mesma realidade económica. Estamos na presença de um custo que tem que ser reflectido no Balanço Comercial quando se verifica um decréscimo patrimonial sofrido pela empresa, que apenas poderá ser transformado em perda no caso de não existir uma posterior obtenção de proveitos associados. Inicialmente para a aceitação de um custo é essencial que se verifiquem um conjunto de requisitos gerais como sejam a efectivação, a contabilização e a imputação temporal.

Fiscalmente, em Portugal, a noção de custo encontra-se formulada no art. 23.º do CIRC, que o apresenta como um princípio geral que vem demonstrar que no essencial são considerados custos para efeitos fiscais, todos os custos efectivos que se encontrem evidenciados na contabilidade e que preencham os requisitos da indispensabilidade e ligação aos ganhos sujeitos a imposto.

No âmbito do normativo espanhol, a Ley 43/1995 não estabelece nenhum requisito ou condição genérica para que os custos contabilísticos possam ser fiscalmente dedutíveis.

Contudo, das leituras efectuadas e principalmente atendendo ao art. 19.º da LIS, cabe referir que os requisitos que actualmente permitem que um custo seja fiscalmente dedutível são a justificação, a contabilização e a imputação temporal. Assim, o legislador não espelha no âmbito da lei qualquer artigo que directamente demonstre quais os requisitos para a admissibilidade fiscal dos custos, admitindo como requisitos legais de dedutibilidade os elementos que no âmbito do normativo português são considerados integradores da noção de custo.

Ao nível da não admissibilidade fiscal dos custos também temos uma grande semelhança em ambos os países, uma vez que em ambos a legislação fiscal contem uma disposição que impede a admissibilidade fiscal de determinados custos ainda que contabilisticamente estes sejam admissíveis. Falamos aqui do art. 42.º do CIRC para o normativo português e do art. 14.º da LIS para o normativo espanhol.

Depois de analisado o normativo fiscal nacional e o normativo espanhol constatamos que existe uma grande similitude de conceitos e pontos de vista no tratamento dos

custos contabilísticos e dos custos fiscais, e na admissibilidade daqueles para efeitos fiscais em ambos os países.

Assim, a determinação do resultado fiscal em Portugal e Espanha inicia-se com a adopção para efeitos fiscais do resultado que emerge da contabilidade, ao qual são efectuadas uma série de correcções próprias do normativo fiscal vigente em cada um dos países, permitindo assim obter o resultado fiscal sujeito a tributação.

Constatamos que existe uma grande similitude de conceitos e pontos de vista no tratamento dos custos e da sua admissibilidade fiscal, pretendeu-se com o presente trabalho, analisar quer a evolução económica, quer o grau de eficiência fiscal através de alguns indicadores para o período temporal de 1997 a 2007.

Ao nível da evolução económica, verifica-se para ambos os países um crescimento das pequenas e médias empresas. A produtividade verificada pelas empresas também tem sido crescente conforme nos mostram os dados relativos ao PIB, o que tem originado também um crescimento da riqueza gerada pelas empresas representado pelo indicador do VAB. No âmbito da balança comercial verifica-se um crescimento negativo, sendo as importações superiores às exportações factor que não se mostra positivo na medida em que os Países consomem mais recursos provenientes da aquisição a outros países, não conseguindo exportar bens e serviços que pelo menos igualem as importações realizadas originado desta forma um défice na balança comercial que tem sido crescente ao longo dos anos.

Comparando com Portugal, Espanha apresenta um maior PIB o que mostra que no País se tem aumentado mais do que em Portugal a produção de bens e serviços. Também o crescimento do VAB é superior em Espanha o que mostra que o país vizinho tem mostrado uma maior capacidade para gerar riqueza fruto do aumento da produtividade.

Face aos vários indicadores apresentados, e no âmbito da evolução económica, constatamos que a Espanha tem vindo a desenvolver-se ao longo dos anos mais do que Portugal, apesar de ambos actualmente se encontrarem a viver um período de grande instabilidade económica.

Sendo que Espanha se encontra numa melhor situação económico-financeira quando comparada com Portugal na fase final do presente estudo foi possível tirar algumas conclusões ao nível da eficiência fiscal. Para tal foram utilizados os indicadores do VAB e do IRC cobrado e da análise dos mesmos é possível constatar que existe uma

maior eficiência fiscal em Espanha motivada pelo facto de mantendo-se a taxa de imposto constante e superior à praticada em Portugal e havendo um VAB crescente o IRC cobrado cresce mais em Espanha do que em Portugal, pelo que em média para Portugal verifica-se um crescimento de 5,63% do IRC cobrado enquanto que em Espanha o IRC cobrado cresce em média para o período apresentado 11,87%.

O país vizinho apresenta um VAB que se traduz, de ano para ano, num crescimento superior ao registado em Portugal o que demonstra que tem uma maior capacidade de gerar riqueza fruto da actividade produtiva. Sendo a taxa de IRC superior à verificada em Portugal, Espanha consegue mesmo assim obter um maior IRC cobrado motivado pela maior capacidade que as empresas têm em gerar riqueza o que acaba por se traduzir em aumento do lucro tributável sujeito a imposto e consequentemente uma maior cobrança fiscal para os cofres do Estado. Poderá assim constatar-se que existe uma maior eficiência fiscal em Espanha motivada pelo facto de mantendo-se a taxa de imposto constante e havendo um VAB crescente o IRC cobrado cresce mais em Espanha do que em Portugal.

Verifica-se assim, uma melhoria da cobrança fiscal em Espanha quando comparada com Portugal. Tendencialmente a cobrança de IRC tem vindo a melhorar mais em Espanha em função do VAB. Para o último período de análise em Portugal o IRC representa 4,31% do VAB enquanto que para o País vizinho o IRC cobrado representa 5,30%, pelo que, em função do VAB se tem verificado uma melhoria da cobrança de IRC em Espanha.

## **BIBLIOGRAFIA**

### **LEGISLAÇÃO**

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración) (1999), Marco Conceptual para la Información Financiera, Madrid: AECA.

CNC (Comissão de Normalização Contabilística) (2003) – Objectivos das demonstrações financeiras e princípios contabilísticos geralmente aceites (Directriz Contabilística n.º 18), aprovada a 18 de Dezembro de 1996.

CNC (Comissão de Normalização Contabilística) (2009) – Sistema de Normalização Contabilística – Estrutura Conceptual (EC).

Código da Contribuição Industrial (Aprovado pelo Decreto-Lei no 45103, de 1 de Julho de 1963; fica abolido após a entrada em vigor do Código do IRC)

Código de Comércio de 1885 (Aprovado pela Gaceta 16 Octubre 1885 a 24 Noviembre 1885, num. 289 a 328; última alteração: Ley 56/2007 (BOE n.º 312; 29-12-2007).

Código do Imposto sobre Rendimiento das Pessoas Colectivas (Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88; última alteração: Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro).

Código do Imposto sobre Valor Acrescentado (Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 394-B/84; última alteração: Lei n.º 64-A/2008, de 31.12)

Constituição da República Portuguesa (Aprovado pela Lei Constitucional n.º 1/82 de 30 de Setembro; última alteração: Sétima Revisão Constitucional de 2005).

IASB (International Accounting Standards Board) (1989), Framework of the Preparation and Presentation of Financial Statements, Londres: IASB.

Lei Geral Tributária (Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro; última alteração: Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro).

Ley de Sociedades Anónimas (Aprovado pelo Real Decreto Legislativo 1564/1989 de 22 de Diciembre; última alteração: Ley 7/2006, de 24 de Abril (BOE n.º 98, 25 Abril 2006)).

Ley General Tributária (Aprovada pela Ley 230/1963, de 28 de diciembre; última alteração: Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE n.º 302, 18-Dic-2003)).

Ley 43/1995, de 27 de Diciembre, Del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. n.º 310 de 28 de Diciembre de 1995).

Ley 61/1978 de 27 de Diciembre (Aprovado pelo Real Decreto 2631/1982 de 15 de Outubro; revogado pela Ley 43/1995 de 27 de Diciembre).

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (1990) - Estrutura conceptual para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras (IASC – Tradução da OROC a partir do texto aprovado em língua inglesa), Manual do Revisor Oficial de Contas, Março de 1990.

Plan General de Contabilidad – Aprovado pelo Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre; última alteração: Real Decreto 1514/2007, de 16 de Noviembre (BOE n.º 278, 20-Nov-2007).



Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (2007) – Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Madrid, Anexo al Boletín, n.º 71 Noviembre de 2007.

Plano Oficial de Contabilidade (Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 410/89; última alteração: Decreto-Lei n.º 35/2005)

Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre – Aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Valor Añadio (BOE num. 286, de 29 de Noviembre de 2003).

Real Decreto 2402/1985, de 18 de Diciembre de 1985 – Regula el deber de expedición y entrega de facturas (BOE de 30 de Diciembre de 1985 y corrección de errores de 23 Enero de 1986). Revogado pelo Real Decreto 1496/2003, de 28 de Noviembre.

## **PUBLICAÇÕES PERIÓDICAS E MONOGRAFIAS**

**AGULLÓ AGUERO**, Antonia (2004) – “Gastos contables y gastos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades”, Tesi, Dipòsit legal/ISBN, B. 11654-2004 / 84-688-5880-3.

**ALMEIDA**, Vieira de & Associados (2004) – “Indispensabilidade do custo fiscal – análise de jurisprudência”, Fiscalidade n.º 17 (Janeiro – Fevereiro): 162 – 169.

**BRANCO**, Manuel Castelo (2006) – “Natureza e utilidade das estruturas conceptuais da informação financeira”, TOC: Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, n.º 75 (Junho): 22-30.

**CEA GARCIA**, José Luis (1973) – “Los principios de valoración en la Doctrina Contable: su aplicación”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. II n.º 4, enero – Abril.

**CLAVIJO**, Hernández (1994) – “Impuesto sobre Sociedades”, Manual “Curso de Derecho Tributario”. Marcial Pons.

**COSTA**, Carlos Batista; **ALVES**, Gabriel Correia (2005) – “Contabilidade Financeira”, Publisher Team, Janeiro, 5.ª edição.

**ENRIQUE** Piedrabuena (1981) – “Gastos deducibles en el nuevo impuesto sobre sociedades”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. X, n.º 34, Enero – Abril.

**FAVEIRO**, Vítor (2002) – “O Estatuto do Contribuinte: A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito”, Coimbra Editora.

**FERNÁNDEZ RODRÍGUES**, E. e **MARTÍNEZ ARIAS**, A. (2006) – “La relación Contabilidad – Fiscalidad a través de la aplicación práctica del Impuesto sobre Sociedades”, Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XXXV, n.º. 130, Julio – Septiembre: 621 – 644.

**FERREIRA**, Rogério Fernandes (2007) – “Conceitos de custos e proveitos do exercício: confronto com outras noções”, TOC: Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Ano VII, n.º 83 (Fevereiro): 37-40.

**FERREIRO LAPATZA**, J.J. (1996) – “Sobre la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades”, Quincena Fiscal, Marzo, n.º 5.

**FREITAS**, José Joaquim Garcia e **TELES**, Joaquim Soares (1981) – “Código da Contribuição Industrial Anotado”, 5.<sup>a</sup> Edição, Coimbra Editora.

**GARBAYO SALAZAR**, E. (1994) – “La empresa: valor contable. Valor fiscal. Sus discrepancias”, Ed. Réus S.A., Madrid.

**GARCIA OVIES SARANDESES**, Isabel (1992) – “Gastos Deducibles en le Impuesto Sobre Sociedades”, Valladolid, Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol. XI, n.º 43, Abril - Julho.

**GOTA LOSADA**, A. (1995) – “La base imponible”, Cuadernos Expansión, n.º 6, Diciembre.

**GUIMARÃES**, Joaquim Fernando da Cunha (2006) – “O Léxico de Contabilidade e as NIC/NIRF”, Revista de Contabilidade e Finanças da APPC e revista Electrónica InfoContab, n.º 8, Abril.

**PEREIRA**, Manuel Henrique de Freitas (1988) – “A Periodização do Lucro Tributável”; Dissertação de Mestrado em Gestão, ISE da Universidade Técnica de Lisboa, CTF n.º 349, Janeiro – Março.

**PONTES**, Sérgio (2004) – “Das partidas dobradas à estrutura conceptual do IASB (II)”, TOC: Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Ano IV, n.º 46, Janeiro.

**PORTUGAL**, António Moura (2000) – “A dedutibilidade de custos em actividades isentas e não tributadas em IRC”. Documento de Trabalho – Versão adaptada do trabalho apresentado em Novembro de 2000, na disciplina de Direito Fiscal do Curso de Mestrado em Ciências Jurídico – Empresariais na Faculdade de Direito de Lisboa.

**PORTUGAL**, António Moura (2001) – “A Dedutibilidade de Custos em IRC: reflexões sobre custos incorridos em actividades isentas e não tributadas”, *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 396, Janeiro – Março: 57 – 115.

**PORTUGAL**, António Moura (2004) – “A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa”; Coimbra Editora.

**REIS**, José Filipe Pires dos (2006) – “Contabilidade Geral II”, Caderno 1.

**RIVERO TORRE**, P. (1993) – “El concepto de imagen fiel y el Plan General Contable”, *Comentarios sobre el nuevo Plan General Contable*, ICAC, Madrid.

**SANCHES**, José Luís Saldanha (2000) – “A quantificação da obrigação Tributária – deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa”, 2.ª edição, Lisboa.

**SANCHES**, José Luís Saldanha (2007) – “Manual de Direito Fiscal”, 3.ª edição; Coimbra; Coimbra Editores.

**SANZ GADEA**, E. (1990) – “Normas fiscales versus normas contables”, *Partida Doble* n.º 6, noviembre.

**SANZ GADEA**, E. (1991) – “Impuesto sobre sociedades (comentarios e casos prácticos)”, CEF – Madrid, 3 Tomos.

**SANZ GADEA**, E. (1997) – “El nuevo Impuesto sobre Sociedades. Análisis y comentarios”, Ediciones Deusto, S.A., Bilbao.

**SILVA**, Eduardo Manuel Lopes de Sá (2004) – “Normas Internacionais de Contabilidade”, Porto, Vida económica, Julho.

**SOUSA**, Jorge Lopes de (1999) – “Juros nas Relações Tributárias in Problemas Fundamentais do Direito Tributário”, Vislis Editores, Lisboa.

**TAVARES**, Tomás Maria Cantista de Castro (1999) – “Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos”, Ciência e Técnica Fiscal n.º 396, Outubro – Dezembro: 13 – 168.

**TAVARES**, Tomás Maria Cantista de Castro (2002) – “A Dedutibilidade dos Custos em sede de IRC”, Fisco n.º 101/102, Ano XIII, Janeiro: 37 – 43.

**XAVIER**, Alberto (1974) – “Manual de Direito Fiscal”, FDUL, Lisboa.

## **ENDEREÇOS INTERNET**

A atribuição dos abonos de ajudas de custo e de quilómetros [Em linha]. [Consult. 11 Jun. 2008]. Disponível em: WWW: URL: <http://leonelvicente.wordpress.com/2007/10/10/a-atribuicao-dos-abonos-de-ajudas-de-custo-e-de-quilometros/>>.

A descida da taxa de IRC [Em linha]. [Consult. 05 Abr. 2010]. Disponível em WWW: URL: <http://www.setubalnarede.pt/content/index.php?action=articlesDetailFo&rec=2572>>.

Apresentação para a audição pública do SNC [Em linha]. [Consult. 22 Abr. 2009]. Disponível em WWW: URL: [http://www.cnc.min-financas.pt/Documentos/SNC%20pr\\_16abr08.pdf](http://www.cnc.min-financas.pt/Documentos/SNC%20pr_16abr08.pdf)>.

Breve comentário ao acórdão do TCA Sul, de 30/10/2007 tirado no proc. n.º 01486/06[Em linha]. Actual. 13 Fev. 2007. [Consult. 04 Jun. 2008]. Disponível em WWW: URL: <http://www.impostos.net/opinio.aspx?idObj=100889>>.

Calcular el Impuesto de Sociedades [Em linha]. [Consult. 21 Mar. 2008]. Disponível em WWW: URL: [http://www.gabilos.com/cursos/curso\\_de\\_Contabilidad/4\\_inicio\\_de\\_ejercicio\\_calcular\\_impuesto\\_sociedades.htm](http://www.gabilos.com/cursos/curso_de_Contabilidad/4_inicio_de_ejercicio_calcular_impuesto_sociedades.htm)>.

Custos Fiscais [Em linha]. [Consult. 04 Jun. 2008] Disponível em WWW: URL: <http://www.dgci.pt/jtcampct.nsf/a10cb5082dc606f9802565f600569da6/a2a1762f5c787de68025731a004e7a55?OpenDocument>>.

Derrama – Irc – Contribuição Industrial – Imposto Acessório – Adicional – Encargo Fiscal – Custo – Lucro Tributável – Sujeito Tributário Activo [Em linha]. [Consult. 11 Jun. 2008]. Disponível em WWW: URL: [http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/codigos\\_tratados\\_pela\\_IGF/IRC/Leg\\_complementar/Acordao\\_STA.htm](http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/codigos_tratados_pela_IGF/IRC/Leg_complementar/Acordao_STA.htm)>.

Desenvolvimento Económico – Valor Acrescentado Bruto (VAB) [Em linha]. [Consult. 06 Fev. 2009]. Disponível em WWW: URL: <http://web.ccdralg.pt/sids/indweb/ficha.asp?t=&idl=157>>.

Determinación del Resultado Contable y Contabilización del Impuesto sobre Sociedades. Del Resultado Contable a la Base Imponible. Base imponible y liquidación tributaria del ejercicio [Em linha]. [Consult. 21 Mar. 2008]. Disponível em WWW: URL: [http://cierrefiscalcontable.com/web\\_demo\\_cierra\\_2007/cierre2007/informe/capitulo\\_2/cap2-2.html](http://cierrefiscalcontable.com/web_demo_cierra_2007/cierre2007/informe/capitulo_2/cap2-2.html)>.

Eficiência fiscal – Despacho 5460/2002 (DR 2.<sup>a</sup> série, de 12/03) \_ Eficiência fiscal [Em linha]. [Consult. 05 Abr. 2010]. Disponível em WWW: URL:[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/C7C55CD1-CE4D-4C61-BD09-440D3280397D/0/despacho\\_5460-2002\\_dr\\_2\\_serie\\_de\\_12-03\\_8211\\_eficiencia\\_fiscal.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/C7C55CD1-CE4D-4C61-BD09-440D3280397D/0/despacho_5460-2002_dr_2_serie_de_12-03_8211_eficiencia_fiscal.pdf)>.

El número de empresas del dircer [Em linha]. [Consult. 05 Abr. 2010]. Disponível em WWW: URL: <http://www.ine.es/daco/daco42/dirce/dirce08.pdf>>.

Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais [Em linha]. [Consult. 11 Jun. 2008]. Disponível em WWW:URL: [http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/codigos\\_tratados\\_pela\\_IGF/IRC/Leg\\_complementar/CIRCULAR\\_014\\_95.htm](http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/codigos_tratados_pela_IGF/IRC/Leg_complementar/CIRCULAR_014_95.htm)>.

Estadísticas de impuestos – Impuestos sobre Sociedades. Serie 2001-2006 [Em linha]. [Consult. 05 Abr. 2010]. Disponível em WWW: URL: <http://www.ine.es/jaxi/tabla.do?path=/t45/p062/a03/10/&file=s30001.px&type=pcaxis&L=0>>.

FASB – [Em linha]. [Consult. 22 Abr. 2009]. Disponível em WWW: URL: [http://72.3.243.42/small\\_business\\_advisory\\_committee/12-08-06\\_sbac.pdf](http://72.3.243.42/small_business_advisory_committee/12-08-06_sbac.pdf)>.

Gastos deducibles y retenciones [Em linha]. [Consult. 13 Abril 2008]. Disponível em WWW:URL:<http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Noticia/Gastos%20deducibles%20Y%20retenciones-El%20finaciero-9Jun-2003.doc>>.

Gastos no deducibles [Em linha]. [Consult. 20 Mar. 2008]. Disponível em WWW: URL:<http://www.fiscal-impuestos.com/node/108>>.

Impuesto Corriente e impuesto diferido [Em linha]. [Consult. 20 Mar. 2008]. Disponível em WWW: URL: [http://wiki.carazodurban.com/index.php/novedades\\_Impuesto\\_Sociedades](http://wiki.carazodurban.com/index.php/novedades_Impuesto_Sociedades)>.

IRC – Declaração Modelo 22 – Instruções de preenchimento [Em linha]. [Consult. 05 Jun. 2008]. Disponível em WWW: URL: <http://www.dgci.min-financas.pt/NR/rdonlyres/AA6E6498-8A77-4D4D-BFF2BA78E9E1F7CA/0/modelo22manual2007.pdf>>.

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas [Em linha]. [Consult. 06 Fev. 2009]. Disponível em WWW: URL: [http://guiadoinvestidor.sysvalue.com/mostra\\_faq.php?qual=517&PHPSESSID=2b7ab0d10f7f02](http://guiadoinvestidor.sysvalue.com/mostra_faq.php?qual=517&PHPSESSID=2b7ab0d10f7f02)>.

Los Gastos no deducibles, tratamiento contable y fiscal [Em linha]. [Consult. 20 Mar. 2008]. Disponível em WWW: URL: [http://www.amge/modules.asp?Name=Articulos&ARTICLE\\_ID=17&GROUP\\_ID=5&CATEGORY\\_ID=9&File=Art](http://www.amge/modules.asp?Name=Articulos&ARTICLE_ID=17&GROUP_ID=5&CATEGORY_ID=9&File=Art)>.

Metodologia de compilação das contas anuais [Em linha]. [Consult. 05 Abr. 2010]. Disponível em WWW: URL: <http://www.ine.cv/bdeo%5Capps%5Ccarregamento%5Cuploads%5CMetodologia.pdf>>.

Normas Internacionais de Contabilidade [Em linha]. [Consult 21 Abr. 2009]. Disponível em: WWW: URL: [http://pt.wikipedia.org/wiki/Normas\\_internacionais\\_de\\_contabilidade\\_IAS\\_/IFRS](http://pt.wikipedia.org/wiki/Normas_internacionais_de_contabilidade_IAS_/IFRS)>.

Princípio da Segurança Jurídica [Em linha]. [Consult. 06 Fev. 2009]. Disponível em WWW: URL: [http://www.ctoc.pt/downloads/files/1206547483\\_54a57direito.pdf](http://www.ctoc.pt/downloads/files/1206547483_54a57direito.pdf)>.



Sistema Tributário Espanhol [Em linha]. [Consult. 05 Abr. 2010]. Disponível em WWW: URL: <http://www.apotec.pt/fotos/editor2/sist%20espanhol.pdf>>.